



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE



USAID LEADERSHIP IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT

Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe

Capítulo 4. Estructura Organizacional y de Gestión

Preparado por: Arturo Jacobs

Agosto 2013

Contrato Número: EEM-I-00-07-00005-00

Esta publicación fue producida para revisarse por la Agencia Internacional para el Desarrollo de los Estados Unidos. La publicación fue preparada por Deloitte Consulting LLP.

Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe

Capítulo 4. Estructura Organizacional y de Gestión

Nombre del Programa: USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM)
Oficina Patrocinadora: USAID/LAC
Número de Contrato: EEM-I-00-07-00005-00 Orden de Trabajo: 11
Contratista: Deloitte Consulting LLP
Fecha de Publicación: 31 de agosto de 2013

Autores

Arturo Jacobs
Experto en la Materia
USAID/LPFM
e-mail: arturoaj@aol.com

Descargo de responsabilidad

Las opiniones del autor expresadas en esta publicación no reflejan necesariamente los puntos de vista de USAID o del Gobierno de los Estados Unidos.

Tabla de Contenido

Lista de Siglas y Abreviaturas	4
RECONOCIMIENTOS:	5
Capítulo 4. Estructura Organizacional y de Gestión	6
4.1. Prácticas Líderes	6
4.1.1. Desventajas de las Estructuras Organizacionales por Tipo de Impuesto	7
4.1.2. Superioridad de la Estructura Funcional Organizacional	7
4.1.3. Pros y contras de la Estructura Organizativa por Tipo de Contribuyente	9
4.1.4. Funciones Fundamentales y de Soporte	10
4.1.5. Segmentación de los Contribuyentes	12
4.1.6. Administración Integrada de Retenciones Tributarias y Contribuciones	14
4.1.7. Funciones de la Oficina Sede, Oficinas Regionales y Oficinas Locales y el Personal	15
4.1.8. Administración Centralizada de Personal	16
4.1.9. Presupuesto Suficiente para Apoyar las Operaciones	17
4.1.10. Auditoría Interna y Funciones de Integridad	17
4.1.11. Estructura Funcional Típica para las Administraciones Tributarias Medianas y Pequeñas	18
4.1.12. Estructura Funcional Típica para Administradoras Tributarias grandes	19
4.1.13. Prácticas de Gestión Exitosas	20
4.1.14. Servicios Legales	23
4.1.15. Computarización y Red de Datos	25
4.2. Tendencias Comunes	25
4.2.1. Tendencias de Estructuras Organizacionales	25
4.2.2. Estructuras Organizacionales Creativas	26
4.2.3. Subcontratación	29
4.2.4. Administración Tributaria y Administración de Aduanas - Fusionarlas o No	30
4.3. Madurez de la Administración Tributaria	31
4.4. América Latina y el Caribe	38
4.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices	39
REFERENCIAS:	41
Apéndice 4.A. Administraciones Tributarias Medianas o Pequeñas	42
Apéndice 4.B. Administraciones Tributarias de Gran Tamaño	45
Apéndice 4.C. División de Cumplimiento Tributario	48

Lista de Siglas y Abreviaturas

Sigla	Definición
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
EDTAX	Impuesto a la Educación (EDTAX por sus siglas en inglés - Jamaica)
FMI	Fondo Monetario Internacional
HEART	Instituto Nacional de Formación - (HEART por sus siglas en inglés - Jamaica)
JMD	Dólar Jamaicano
IRS	Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés - Estados Unidos)
IVA	Impuesto al valor agregado
LAC	Latinoamérica y el Caribe
LTC	Centro de Grandes Contribuyentes (LTC por sus siglas en inglés - Egipto)
MCTC	Centro Modelo de Aduanas e Impuestos (Egipto)
NIS	Esquema Nacional de Seguros (NIS por sus siglas en inglés - Jamaica)
NIT	Número de identificación tributaria
NTH	Fondo Nacional de Vivienda (NTH por sus siglas en inglés - Jamaica)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OGC	Oficina de Grandes Contribuyentes
OMEC	Oficina de Medianos Contribuyentes
PAYE	Retención en la fuente (Pay as you earn - PAYE por sus siglas en inglés)
SARA	Agencia de Ingresos Semiautónoma (SARA por sus siglas en inglés)
SIIT	Sistema Integrado de Información Tributaria
TI	Tecnología de la información

RECONOCIMIENTOS:

Varias personas contribuyeron a los borradores de este documento. Doug Pulse y Anton Kamenov proporcionaron un resumen para el capítulo y, con Rajul Awasthi del Grupo del Banco Mundial, se hicieron los comentarios de los borradores. Esta ayuda es altamente apreciada. Los errores y las omisiones deben, por supuesto, ser atribuidos a los autores.

Capítulo 4. Estructura Organizacional y de Gestión

El propósito de este capítulo es analizar las estructuras organizacionales y de gestión y su enfoque a la administración tributaria. Se da especial atención a las estructuras organizacionales funcionales, con la segmentación para ciertos tipos de contribuyentes, ya que ha demostrado ser el modelo más eficaz y eficiente. Las estructuras funcionales organizacionales son presentadas gráficamente para las oficinas centrales, regionales y de distrito. También se discuten varias mejores prácticas seleccionadas de las administraciones tributarias, como las relativas a las categorías de personal, la centralización de la administración de personal, y las delegaciones de autoridad.

4.1. Prácticas Líderes

Para la recaudación de ingresos tributarios, los administradores tributarios alrededor del mundo han organizado a la mayor parte de su personal, y otros recursos, y ejecutado sus programas en torno a uno de los cuatro tipos tradicionales de estructuras organizacionales:

- Tipo de impuesto (por ej., con los departamentos responsables de impuesto sobre la renta, al valor agregado, impuestos específicos y otros impuestos);
- Funciones realizadas (por ej., con los departamentos responsables de las auditorías de los contribuyentes, el cobro de deudas tributarias y otras funciones);
- Tipo de contribuyente / cliente (por ej., con los departamentos responsables de las grandes empresas, las pequeñas / medianas empresas, los trabajadores asalariados y otros contribuyentes), o
- Combinaciones de dos o más tipos de estructuras organizaciones descritas arriba.

La estructura organizacional por tipo de impuesto, fue la estructura favorecida desde un principio y durante varios años. El Imperio Británico ha estructurado su administración tributaria - El Comité de Impuestos y el Comité de Timbres, que después se convierte en el Servicio de Renta Interna - por tipo de impuesto desde la década de 1690. Los Estados Unidos también estructuró su administración tributaria por tipo de impuesto durante décadas, operando de acuerdo a las funciones realizadas desde principios la década de 1950 a finales de 1990, cuando se cambió a una estructura por tipo de contribuyente por mandato del Congreso en 1998 mediante la Ley de Reestructuración y Reforma del IRS (Servicio de Impuestos Internos), con 4 divisiones principales - Ingresos por Salarios e Inversiones, las Pequeñas Empresas y Trabajadores Autónomos, Grandes y Medianas Empresas; y Entidades Exentas de Impuestos y Entidades del Gobierno. Otros países, como Nueva Zelanda y Australia originalmente estructuraron sus administraciones tributarias por tipo de impuesto, cambiando a estructuras funcionales durante muchos años, y luego se reestructuraron de acuerdo con el tipo de contribuyente/cliente a principios de 1990. Especialmente en los países desarrollados más recientemente, las combinaciones de dos o más estructuras, mencionadas anteriormente, se han diseñado e implementado. Cada uno de los cuatro tipos de estructuras tiene ventajas y desventajas.

4.1.1. Desventajas de las Estructuras Organizacionales por Tipo de Impuesto

Los siguientes son algunos de los antiguos problemas enfrentados por prolongadas operaciones de departamentos separados por "tipo de impuesto", citado por los expertos del Banco Mundial luego de profundos estudios realizados en un país de LAC durante 1993-1994,¹ pero típico en muchos otros países también:

- La duplicación de esfuerzos es persistente entre los seis departamentos de impuestos de primera línea, ya que cada departamento había estado llevando a cabo las mismas funciones para sus propios impuestos, incluyendo registro de contribuyentes, las auditorías de los contribuyentes y el cumplimiento, de forma separada y rutinaria durante años.
- La fragmentación de los recursos para el cumplimiento estaba muy extendida entre los departamentos.
- Las ineficiencias en las operaciones, causadas por la fragmentación, impactaron en el rendimiento de la organización, los recursos, los procedimientos y el desarrollo del personal.
- Las deficiencias en la gestión y el desempeño del personal de todos los departamentos de impuestos eran persistentes.
- Las deficiencias en las recaudaciones y el mal control de la evasión de impuestos redujeron los ingresos del gobierno para el desarrollo económico.
- La falta generalizada de cumplimiento voluntario de los contribuyentes era evidente.
- La coordinación y el intercambio de datos entre los departamentos de impuestos brindaba ventajas a los contribuyentes que eludían o evadían impuestos.

La estructuración por tipo de impuesto genera importantes cargas para los contribuyentes, incluyendo en incremento de uso de tiempo y gastos cuando son sometidos a múltiples registros, auditorías y otras interacciones con departamentos de impuestos separados.

4.1.2. Superioridad de las Estructura Funcional Organizacional

La estructura organizativa más frecuente y exitosa durante muchos años ha sido la estructura organizativa funcional, es decir, una administración tributaria estructurada sobre la base del tipo de trabajo realizado, más que por el tipo de impuesto, negocio, producto o cliente. La estructura organizativa funcional se basa en la teoría de que, mediante la agrupación de las actividades que requieren habilidades similares o especialidades, las ganancias reales se logran a través de una mayor profundidad de conocimientos en las áreas núcleo de experiencia de negocios.²

La mayoría de expertos internacionales, incluyendo el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo, quienes han llevado a cabo innumerables misiones de reforma tributaria en todo el mundo durante varias décadas, la han favorecido fuerte y

¹ KPMG Peat Marwick (1995), p. 1.

² Kidd (2008), p. 2.

sistemáticamente, recomendando las estructuras organizativas funcionales para las administraciones tributarias nacionales. La estructura funcional ha demostrado una y otra vez que:

- Permite la estandarización de procesos similares con todos los impuestos, lo que permite interacciones más fáciles y más simples por los contribuyentes, por ej., un solo punto de acceso para el registro, servicio y pago;
- Facilita la simplificación de procedimientos que los contribuyentes deben seguir para cumplir con sus obligaciones tributarias;
- Permite una mejor uniformidad en toda la organización que hace posible la agrupación geográfica de todas las funciones centrales para una mejor supervisión y control de la gestión, y para el diseño de los mismos procedimientos de operación para cada función central en todas las oficinas regionales;
- Facilita la computarización de todos los procesos de trabajo;
- Permite una mayor especialización, entrenamiento y desarrollo profesional del personal;
- Promueve una mayor eficiencia y una mayor productividad de la administración tributaria en general, evitando la duplicación de procesos a través de los tipos de impuestos;
- Con una visión completa del comportamiento de los contribuyentes a través de todo tipo de impuestos y la detección temprana de las tendencias de incumplimiento, los rendimientos mejoran los resultados de cumplimiento, y
- Disminuye la incidencia de la intromisión sobre contribuyentes, comunes en la organización por tipo de impuesto, ya que evita, por ejemplo, auditorías independientes en diferentes momentos por diferentes funcionarios tributarios enfocados exclusivamente en impuesto sobre la renta, impuesto sobre el valor, u otros tipos de impuestos.

Otros beneficios de organizaciones funcionales incluyen:³

- Las organizaciones funcionales permiten a las unidades enfocarse en las actividades primarias, lo cual promueve la eficiencia - los auditores, por ejemplo, son capaces de auditar las declaraciones de impuestos para todos los tipos de los impuestos;
- Las organizaciones funcionales permiten tener una visión integral del contribuyente durante su registro, auditoría y recaudaciones, así como en la base de contribuyentes, para fines de planificación;
- Las organizaciones funcionales mejoran el control y la rendición de cuentas, porque ningún funcionario de impuestos es responsable de todos los elementos administrativos relacionados a un único contribuyente; y
- Las organizaciones funcionales tienen capacidad para grandes cambios legislativos, tales como la introducción de un nuevo impuesto, con mínimos cambios en la estructura organizacional.

No es de extrañar, por tanto, que las estructuras funcionales son ampliamente usadas en la mayoría de los países desarrollados, así como en los países en desarrollo. Un estudio reciente de la Organización

³ Murdoch y otros. (2012), p. 3.

para la Cooperación Económica y el Foro de Desarrollo de la Administración Tributaria⁴ confirma que, a pesar de algunas variaciones significativas en las estructuras organizativas de las administraciones tributarias de un país a otro, "parece que hay una confianza considerable en el modelo funcional de organización —13 de los 49 organismos tributarios encuestados, indicaron que el modelo funcional ha sido adoptado como el criterio principal para la estructuración de sus operaciones en sus administradoras de impuestos, mientras que 30 administraciones tributarias informaron que una amplia combinación de criterios, incluyendo las funcionales, se aplican en la práctica". En otras palabras, 43 de los 49 administraciones tributarias cuentan con estructuras funcionales. También cabe señalar que los pocos países que se basan exclusivamente en la segmentación de contribuyentes (por tipo de contribuyente), invariablemente organizan los segmentos de contribuyentes, como las oficinas de Grandes Contribuyentes, bajo una estructura funcional, con componentes como la auditoría, recaudación y servicios al contribuyente.

4.1.3. Pros y contras de la Estructura Organizativa por Tipo de Contribuyente

La razón principal para organizar la administración tributaria por tipo de contribuyente, o segmentos de contribuyentes, es que los distintos grupos de contribuyentes tienen diferentes características, el comportamiento del cumplimiento tributario y los niveles de riesgo de pérdida de ingresos fiscales, y cada uno debe ser manejado de manera diferente. Las ventajas de este modelo de organización son:

- La capacidad para nombrar y dedicar personal de gestión fijo para supervisar todas las operaciones de cumplimiento y las operaciones de servicio de cada segmento único de contribuyentes, lo que refuerza la responsabilidad y la rendición de cuentas para el logro de los objetivos organizacionales;
- La capacidad para una mejor investigación y comprensión de los problemas de cumplimiento de cada segmento de contribuyentes;
- La capacidad para desarrollar e implementar estrategias únicas de cumplimiento para cada segmento, tales como más auditorías específicas;
- La facilidad para proporcionar un mejor servicio y educación al contribuyente a grupos específicos;
- Una mejor gestión de los diferentes niveles de riesgo, propias de cada grupo;
- La posibilidad de asignar los recursos de la administración tributaria de acuerdo al nivel de riesgo de cada segmento de contribuyentes, y
- Una mayor capacidad de seguir de cerca a los contribuyentes que representan la mayor proporción de los ingresos tributarios.

Las estructuras de organización funcional más comunes son aquellas con segmentación parcial para los grandes contribuyentes, pero algunos países han empezado a establecer Oficinas de Medianos Contribuyentes (OMeC), así como a segmentar a aquellos contribuyentes que representan el 10-15 por ciento de los ingresos tributarios. La oficina de "Grandes y Medianas Empresas" del IRS establecida en 1999, es otro ejemplo de la segmentación basada en este modelo.

⁴ OCDE (marzo 2011), p. 43.

Al igual que con otras estructuras de organización, hay inconvenientes con la estructura por tipo de contribuyente:

- Los costes administrativos pueden aumentar mediante la duplicación de funciones fundamentales e incluso algunas funciones de apoyo, como las de TI (tecnología de información), a través de los segmentos de contribuyentes;
- La duplicación y la fragmentación de la dotación de personal limita la capacidad de aplicar las mejores prácticas de dotación centralizada de personal, en el que se asigna el personal adecuado para un número limitado de oficinas tributarias centrales, para llevar a cabo todas las funciones núcleo de la administración tributaria de forma eficiente y efectiva;
- Es muy común la aplicación inconsistente de leyes tributarias, políticas y procedimientos a través de los diferentes segmentos de contribuyentes, y
- Hay demasiada dependencia de un número limitado y escaso de directores altamente calificados, y de personal técnico, para diseñar y administrar el respectivo cumplimiento y programas educativos para cada grupo.

4.1.4. Funciones Fundamentales y de Soporte

Aunque aparece en el Capítulo 2, las funciones fundamentales o básicas que una administración tributaria moderna lleva a cabo en sus operaciones directas, se repiten aquí para que el lector pueda asociarlas fácilmente con su ubicación en los organigramas presentados en los apartados siguientes:

- Registro de contribuyentes – la recolección, registro y mantenimiento de la información básica de identificación del contribuyente en la base de datos principal de la administración tributaria, que permite a la administración tributaria entender su base de contribuyentes y planificar de acuerdo a esta;
- Servicios al contribuyente – la información, formularios, publicaciones y educación tributaria que la administración tributaria ofrece a los contribuyentes para ayudarles a cumplir con sus obligaciones tributarias, para demostrar que son considerados clientes valiosos de la administración tributaria, y para reducir la necesidad de una implementación exhaustiva, teniendo en cuenta los recursos limitados;
- Presentación y procesamiento de las declaraciones de impuestos y pagos de impuestos – los procesos y formularios diseñados por la administración tributaria para que los contribuyentes presenten sus declaraciones de impuestos y paguen sus obligaciones tributarias en las fechas especificadas, y los procesos utilizados por la administración tributaria para recibir, documentar, revisar, corregir si es necesario, y archivar las declaraciones de impuestos;
- Auditorías al contribuyente – los procesos utilizados por la administración tributaria para controlar el cumplimiento, mediante la selección de declaraciones de impuestos presentadas para auditar/verificar los ingresos, gastos y la información de respaldo declarada por el contribuyente y para realizar tasaciones adicionales que requieren acciones de recaudación;

- Objeciones del Contribuyente (recursos administrativos) – los procesos ofrecidos a los contribuyentes para primeramente disputar liquidaciones tributarias adicionales propuestas en foros dentro de las oficinas de campo de la administración tributaria;
- Apelaciones del contribuyente – los procesos formales disponibles para los contribuyentes ante la ley para protestar sobre procesos de liquidaciones tributarias adicionales propuestas, u otras acciones por parte de la administración tributaria en foros fuera de la jurisdicción directa de las oficinas de cumplimiento de la administración tributaria, incluyendo revisiones judiciales y audiencias;
- Recaudación de impuestos en mora – los procesos de negocios utilizados por la administración tributaria para recaudar los impuestos vencidos, tasados, y no pagados en la fecha prevista por la ley, incluyendo el uso de medidas coercitivas, tales como embargos, gravámenes, y la incautación y venta de los bienes del contribuyente; e
- Investigaciones de fraude tributario – los procesos utilizados para investigar transacciones financieras declaradas por contribuyentes en sus declaraciones de impuestos en los casos en los que la administración tributaria tenga una causa razonable para sospechar que el contribuyente ha cometido fraude tributario. Las investigaciones de defraudación fiscal también involucran casos de evasión de impuestos, cuando los contribuyentes sujetos a impuestos no registran, presentan y pagan sus impuestos.

Las funciones de apoyo que proporcionan los recursos, apoyo y orientación para el personal que realizan las funciones básicas son:

- Tecnología de la información – la informatización de los sistemas y procesos comerciales de la administración tributaria, y el establecimiento de redes de datos;
- Servicios legales – servicios prestados al personal técnico y de gestión por un comité de abogados de la administración tributaria, incluyendo la interpretación jurídica de las leyes y reglamentos tributarios, y la representación de la administración tributaria en todos los foros judiciales, incluidos las apelaciones tributarios;
- Recursos humanos – funciones de manejo de personal, y entrenamiento;
- Planificación presupuestaria y gestión de recursos (espacio físico, instalaciones y otros bienes);
- Planificación estratégica y de operaciones – la formulación de planes estratégicos a largo plazo de la administración tributaria y la elaboración, implementación y monitoreo de planes operativos anuales para todos sus departamentos, de acuerdo a los objetivos del plan estratégico;
- Auditorías internas – los procesos para llevar a cabo evaluaciones periódicas, asegurándose de que las regulaciones seleccionadas, las operaciones y procedimientos administrativos y programas se ajustan a las normas especificadas y están siendo aplicados de manera eficiente y efectiva, incluyendo el análisis y verificación de las cuentas, transacciones financieras e informes; y
- Investigaciones de integridad – investigaciones sobre la conducta, como supuesta o presunta corrupción, de cualquier miembro del personal de la administración tributaria.

Hay varias características que distinguen a las administraciones tributarias exitosas con organizaciones funcionales de todo el mundo. Un conjunto de características de prácticas líderes internacionales, se describen a continuación.

4.1.5. Segmentación de los Contribuyentes

La estrategia de segmentación más común en muchos países, como se discutió en el capítulo 2, ha sido el establecimiento de un programa de Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC) para controlar y proporcionar servicios a aquellos contribuyentes que en conjunto representan el 60-75 por ciento de los ingresos tributarios totales del gobierno cada año. En algunos países, la inclusión o exclusión para el control de OGC está determinada simplemente por el importe de las obligaciones tributarias del contribuyente en un determinado período. Sin embargo, el simple uso de obligaciones tributarias en un solo período es una base errónea, porque las fluctuaciones de los pasivos por impuestos durante varios períodos impositivos generalmente distorsionan las clasificaciones. En cambio, el "tamaño" para una inclusión o exclusión debe ser determinado por múltiples factores, como el valor de los activos, el ingreso bruto/neto, el número de empresas multinacionales, y el importe de las obligaciones tributarias. Más en concreto, los siguientes parámetros pueden ser considerados: el volumen de ventas durante los últimos dos años, la cantidad de impuestos pagados durante los últimos dos años, el importe de los activos totales de los estados financieros más recientes, el volumen de la masa salarial, el número de empleados, etc. La naturaleza del negocio es otro factor importante en algunos países, en los que todos los contribuyentes de ciertas industrias como las instituciones financieras, telecomunicaciones y minería, se incluyen en el programa OGC, independientemente de su volumen de negocios, la obligación tributaria, u otros factores.⁵

Históricamente, muchos países pequeños/medianos en desarrollo, han establecido criterios que inicialmente han señalado alrededor de 500 grandes contribuyentes en sus respectivos países para el control de OGC, pero esta cifra se ha incrementado y reducido con el tiempo. La administración tributaria debe definir y cumplir una "estrategia de salida", quitando a los contribuyentes del control de la OGC cuando su situación económica y financiera durante dos años consecutivos han caído por debajo del estado de aprobación inicial y que en consecuencia, han sido re-clasificados como contribuyentes medianos. Por el contrario, las empresas que no están bajo el control de OGC, que luego cumplen con los criterios OGC durante dos años consecutivos, deben ser incluidas en el programa. En resumen, ya que varios de los parámetros pueden variar significativamente de año en año para contribuyentes específicos, la lista de los grandes contribuyentes debe ser actualizada periódicamente. La consideración más importante para determinar el número de contribuyentes bajo el control de OGC en cualquier momento, es el riesgo de los ingresos. El número de contribuyentes que aportan entre el 60-75 por ciento de los ingresos tributarios del país deben ser controlados, no importa cuán grande o pequeño sea el número. Contar con el personal adecuado en la OGC, es la máxima prioridad en todo

⁵ Los negocios en estos sectores son usualmente grandes. Dicho esto, existen otras razones del porqué un sector específico requiere control adicional, incluyendo la experiencia anterior de la administración tributaria con monitoreo de cumplimiento en el sector, o el hecho de que a los negocios del sector les puede resultar difícil tributar con los regímenes tributarios regulares.

momento, debido a que el grupo de grandes contribuyentes representa el mayor riesgo de pérdida potencial de ingresos para el gobierno.

La segmentación y el control de los grandes contribuyentes ha sido una práctica desde hace muchos años. Por ejemplo, el Servicio de Rentas Internas (IRS) de los Estados Unidos estableció y operó las ramas de los grandes contribuyentes en ciertas oficinas regionales clave en todo el país, en la década de 1970. Sin embargo, el personal de estas ramas de grandes contribuyentes se encargaron solamente de realizar auditorías y no de las demás funciones básicas de la administración tributaria. Por lo tanto, se los ubicaron en divisiones de auditoría en las oficinas regionales en todo el país, es decir, dentro de las ramas encargadas de las auditorías de los medianos y pequeños contribuyentes. A partir de 2004, las oficinas de grandes contribuyentes de las administraciones tributarias en Austria, Canadá, Japón, y Corea operaron de forma similar: sólo dentro de la función de auditoría. Por otro lado, en los últimos años se establecieron OGCs en los pequeños/medianos países en desarrollo, para llevar a cabo no sólo las auditorías, sino también llevar a cabo funciones de recaudación y cumplimiento, proporcionar servicio al contribuyente, y llevar a cabo todas las tareas relacionadas con el acuerdo internacional de intercambio de información.

Una segmentación adicional de los contribuyentes ha sido extendida recientemente en algunos países para diseñar e implementar estrategias y oficinas de control de los contribuyentes de tamaño mediano, quienes por lo general contribuyen cerca al 10-15 por ciento de los ingresos tributarios anuales del gobierno. Las Oficinas de Medianos Contribuyentes (OMeC), de forma predeterminada, controlan a aquellos contribuyentes que no están incluidos en el programa de grandes contribuyentes y aquellos que no están clasificados como pequeños contribuyentes. Sin embargo, cuando se establecen varios OMeC, cada uno con una estructura organizativa separada para las funciones básicas de la administración tributaria - auditoría, recaudación, servicio al contribuyente, etc. - se corre el riesgo de fragmentar el personal funcional de la administración tributaria en demasiadas unidades pequeñas, ineficaces e ineficientes.⁶ Para una efectiva y eficiente auditoría y recaudación, las administraciones tributarias deben tener integrados en los sistemas informáticos el grado y rango de los contribuyentes en base a riesgo y complejidad. Una opción, en lugar de OMeCs, es establecer una sola oficina de auditoría y unidades de trabajo de recaudación, o asignar la auditoría y recaudación de los casos con menor dificultad técnica a auditores y recaudadores con menor experiencia. Otras desventajas de la excesiva segmentación de contribuyentes se describen arriba.

⁶ Vea el análisis sobre reclutamiento de personal centralizado abajo.

Cuadro 4.1. Centro de Grandes Contribuyentes en Egipto

El proyecto de Asistencia Técnica de USAID para una Reforma Política en Egipto apoyó al gobierno durante 2002-2005 con el establecimiento de un Centro Modelo de Aduanas e Impuestos (MCTC por sus siglas en inglés). El MCTC fue abierto a los contribuyentes de tamaño pequeño, ubicados en Cairo, y clasificados como importadores. Aunque la participación en el MCTC fue voluntaria, el número de contribuyentes que participan creció rápidamente de 300, en 2003, a 2.000, en 2005. Las mejoras en los servicios al contribuyente, tales como la reducción del tiempo de despacho de aduana, de siete a un día, fueron citados como la razón principal para el interés. Después del MCTC fue convertido en un Centro de Grandes Contribuyentes (LTC por sus siglas en inglés) en 2005, por recomendación del FMI; el centro maneja aproximadamente el 70 por ciento de los ingresos tributarios totales de Egipto. El LTC fue citado como una de las razones de la reducción de la balanza fiscal negativa general de Egipto, del 9,6 por ciento, en 2004-2005, al 6,8 por ciento en 2007-2008. La Asistencia Técnica de USAID para una Reforma Política II (2005-2010), ayudó al gobierno de Egipto con la fusión de sus departamentos de impuestos en una sola Administración Tributaria Egipcia (2006). Como resultado de la fusión y otras actividades del proyecto, más de 1 millón de contribuyentes de autodeterminación activos en 2006 y más de 600.000 en el año 2007 se agregaron a las listas de impuestos, la recaudación de impuestos crecieron, pese a que las tasas de impuesto sobre la renta eran más bajas, y recaudación de impuestos generales reportó un impactante récord de 20 por ciento, respecto al año anterior, en el 2006.⁷

4.1.6. Administración Integrada de Retenciones Tributarias y Contribuciones

Los contribuyentes y empleadores, en muchos países en desarrollo, experimentan una carga pesada y constante para cumplir con las leyes y reglamentos relacionados con la retención de impuestos y contribuciones.

Cuadro 4.2. Retenciones en Jamaica

Por ejemplo, en Jamaica varios años atrás:

- Los empleadores estaban obligados a retener el impuesto sobre la renta (PAYE – Retención en la fuente - por sus siglas en inglés), Impuesto de Educación (EDTAX), Plan de Seguro Nacional (NIS), y Fondo Nacional de Vivienda (NHT) del salario de sus empleados. Ellos también están obligados a pagar un porcentaje de la remuneración de los empleados como EDTAX, NIS, NHT y el Fondo Nacional de Formación de Recursos Humanos(HEART);
- Los empleadores fueron asignados con múltiples NIT (Número de Identificación Tributaria) por las diferentes autoridades responsables de la administración de estas transferencias al gobierno; y
- Los Contribuyentes autónomos estaban obligados a pagar EDTAX, NIS y NHT de sus ingresos totales.

Las tasas aplicables eran diferentes para cada tipo de impuesto/contribución, al igual que la base (techos, exclusiones, etc.), y por lo tanto calcular con precisión la cantidad correcta era por supuesto un reto para los contribuyentes/empleadores. Otras complicaciones para los contribuyentes y empleadores surgieron en el trato con las autoridades de la administración tributaria. La recaudación de todos estos impuestos y contribuciones estaba centralizada en la administración tributaria del país, a excepción de NHT y NIS. NHT era depositado en los bancos comerciales. NIS era recolectada, o por la Administración Tributaria, o a través de las oficinas de correos, utilizando la venta de timbres de NIS para los trabajadores domésticos, trabajadores por cuenta propia, y colaboradores voluntarios. En general, se requerían pagos mensuales separados de cada tipo de retención, así como la rentabilidad anual para PAYE, EDTAX, NIS y NHT.

⁷ Murdoch y otros. (2012), p. 5.

Se hicieron recomendaciones para consolidar todas las actividades de auditoría bajo la jurisdicción de la función auditora de la administración tributaria del país para mejorar la vigilancia del cumplimiento y aplicación. A los auditores tributarios, que realizaban, ya sea auditorías específicas de las retenciones o "auditorías paquete" de todo tipo de impuestos para los cuales el contribuyente era deudor, se les dio la responsabilidad de verificar el cumplimiento de todas las retenciones y contribuciones durante la auditoría. Las otras funciones de la administración tributaria - recaudaciones, servicio al contribuyente, etc. - asumieron sus respectivas responsabilidades con respecto a las retenciones y contribuciones sociales.

La integración de los ingresos tributarios con las aportaciones sociales ha sido objeto de un trabajo de análisis reciente llevado a cabo por funcionarios de la OCDE, quienes documentaron las siguientes razones, que varios países eligieron, para integrar sus operaciones en la última década:

- Características comunes de los procesos fundamentales que intervienen en la recaudación de las contribuciones tributarias y sociales;
- El uso eficiente de los recursos;
- La reducción de los costos de administración del gobierno, y
- La reducción de la carga y costos sobre el contribuyente.⁸

4.1.7. Funciones de la Oficina Sede, Oficinas Regionales y Oficinas Locales y el Personal

En países grandes, con una gran población de contribuyentes activos⁹ de aproximadamente 2,5 millones o más, y más de 10.000 empleados en la administración tributaria, la administración tributaria se organiza en torno a una oficina sede, dos o más oficinas regionales, y múltiples oficinas de distrito/campo. En países medianos y pequeños, con pequeños números de contribuyentes y de personal en la administración tributaria (cantidad de personal medio: 5.000 - 10.000; cantidad de personal pequeño: 5.000 o menos), las oficinas regionales no suelen ser establecidas y sus funciones habituales se llevan a cabo por la oficina sede. Las funciones de las oficinas de distrito son las mismas en ambos casos. Un punto de referencia para la relación de contribuyentes activos entre el personal administrativo es 150-250:1.

La oficina sede de administración tributaria nacional de un país tiene la intención de proporcionar servicios de planificación, apoyo y orientación normativa para todas las operaciones de campo, pero no para llevar a cabo aquellas operaciones en contacto con los contribuyentes. Las funciones específicas de los distintos componentes organizacionales de la sede por lo general incluyen:

- Elaboración de planes estratégicos;
- Preparar, emitir, seguir y evaluar los planes anuales de trabajo de auditoría, recaudación, servicio al contribuyente, investigaciones de fraude y seguimiento de los avances en el cumplimiento de objetivos;
- El desarrollo de los criterios de selección de casos para las funciones de cumplimiento en campo;

⁸ OECD (2004), p. 10.

⁹ Contribuyentes activos son aquellos quienes llenaron sus declaraciones tributarias, en el último año.

- La determinación de las necesidades de recursos humanos y selección, capacitación, y asignación de personal;
- Proporcionar los recursos financieros;
- Proporcionar servicios legales;
- Proporcionar TI, hardware, software, y servicios; y
- El desarrollo y la disponibilidad de las normas y procedimientos por los que toda la organización se rige.

La función normativa que realiza el personal de la sede, en particular el establecimiento de políticas y procedimientos de operación en toda la organización, y a través de éstos, los manuales de procedimiento escrito, es vital para el éxito de cualquier administración tributaria. Aclarar las políticas y metodologías - las normas - son la guía para la consistencia en la aplicación de las leyes tributarias, las políticas y los procedimientos administrativos por parte del personal a todos los niveles, y ayudan a garantizar la imparcialidad, la transparencia y la previsibilidad en el sistema tributario.

El papel principal de las oficinas y el personal de la oficina regional es el de simplemente ejecutar los planes de trabajo anuales elaborados por la sede. De esta manera, ellos realizan el rol operacional de la administración tributaria. El personal de las oficinas regionales— auditores, oficiales de recaudación, investigadores de fraudes, especialistas en servicio al cliente, y algunos de sus directivos – son los que representan a la administración tributaria de forma exclusiva, ya que ellos tratan con los contribuyentes proporcionándoles información y asistencia, realizando auditorías, conocer casos de objeciones, exigir el cumplimiento, recaudar impuestos atrasados, e investigar casos de posible fraude/evasión tributaria. Desafortunadamente, el personal de las oficinas centrales de muchos países en desarrollo, todavía realizan operaciones directas, tales como auditorías, involucrándose regularmente con los contribuyentes en casos seleccionados. Cualquiera de estos casos es perjudicial para el éxito general de la administración tributaria, debido a que tales acciones crean confusión para los contribuyentes y el personal de la administración tributaria a todos los niveles respecto a "quién está a cargo" y diluye el programa de responsabilidad y de rendición de cuentas.

Las administraciones tributarias grandes deberían establecer una o varias oficinas regionales, para prestar asistencia técnica al personal de la oficina local. Ellos, en lugar de la oficina sede, deben supervisar, controlar y evaluar la ejecución de los planes de trabajo de las oficinas de distrito/campo. Los informes de progreso deben ser entregados de vuelta de los distritos a través de las oficinas regionales a la oficina sede de manera oportuna. El personal de los tres niveles de la organización debe tener puntos de contacto claros para la comunicación sobre un tema en particular y funcional, en la sede, en particular, debe haber un punto focal para la formación de la política administrativa para una función básica en particular.

4.1.8. Administración Centralizada de Personal

Otra práctica importante en organizaciones funcionales exitosas es centralizar la administración de personal en lugar de fragmentarlo en pequeñas cantidades en muchos lugares. La contratación centralizada de personal garantiza la adecuada provisión de personal para un número limitado de

oficinas tributarias ubicadas centralmente, para así llevar a cabo todas las funciones núcleo de una administración tributaria eficiente y eficaz. Las ubicaciones geográficamente centrales de las oficinas en el país, las hacen accesibles a un alto porcentaje de los contribuyentes en cada jurisdicción tributaria, asegurando al mismo tiempo que los contribuyentes de la zona geográfica más amplia estén todavía conscientes sobre la presencia de las autoridades tributarias, y los "sientan cerca".

Para proporcionar una cobertura adecuada en las áreas más remotas, el personal técnico es asignado para viajar periódicamente desde estos puntos centrales para llevar a cabo auditorías, recaudar impuestos atrasados, oír objeciones de los contribuyentes, y conducir sesiones de educación del contribuyente. La conectividad de todas las localidades con las bases de datos centralizadas permiten a cada sitio prestar servicios a los contribuyentes en cualquier parte del país.

4.1.9. Presupuesto Suficiente para Apoyar las Operaciones

Los funcionarios directivos, de supervisión y técnicos, de las administraciones tributarias modernas y exitosas de todo el mundo, deben brindar los recursos humanos y financieros necesarios para llevar a cabo su operación núcleo principal y brindar soporte a las operaciones de forma eficiente y eficaz. Los directores deben tener la certeza de que los recursos que se les asignan cada año estarán disponibles para cubrir los gastos cuando sea necesario. Además, deben tener la autoridad y la independencia para administrar sus propios presupuestos, mientras que rinden cuentas por los resultados y el uso eficiente de sus asignaciones.¹⁰

4.1.10. Auditoría Interna y Funciones de Integridad

La auditoría interna y las funciones de integridad están citadas como importantes funciones de apoyo dentro de la administración tributaria, pero se enfatizan aquí porque, sorprendentemente, en muchos países en desarrollo, estas dos funciones son, a menudo, responsabilidades de otras jurisdicciones gubernamentales. El término "auditoría interna" se refiere al proceso de llevar a cabo revisiones periódicas para asegurar que seleccionados reglamentos, las operaciones, los procedimientos administrativos y los programas se ajustan a las normas especificadas y que se están implementando de manera eficiente y eficaz. Todas las administraciones tributarias modernas cuentan con personal de auditoría interna en la sede, quienes realizan auditorías internas independientes y profesionales en nombre del director de la administración tributaria, para detectar y prevenir la ineficiencia y el despilfarro, además de identificar las mejores formas de llevar a cabo las operaciones de la administración tributaria. Auditorías por parte del personal de auditoría interna a la administración tributaria, son mucho más eficaces que las auditorías realizadas por auditores externos del Departamento General de Auditores del gobierno, ya que, como se explica en el capítulo 16, los primeros son mucho más conocedores de los controles financieros de la administración tributaria y sus complejas operaciones.

La función de auditoría interna a veces se agrupa con la función de investigación de integridad, a pesar de que estas dos funciones son algo diferentes. Mientras que el enfoque del personal de auditoría

¹⁰ El presupuesto de planificación y gestión para administraciones tributarias es descrita en el Capítulo 14.

interna está en la calidad y la eficiencia de los sistemas de administración tributaria, sus procedimientos y procesos, el personal de investigación de integridad se centra en acusaciones de corrupción y mala conducta de los funcionarios tributarios. La función de integridad del personal realiza investigaciones profesionales y oportunas de esas faltas y luego recomienda llevar a cabo sanciones contra los funcionarios, cuando existen casos confirmados. Una efectiva e independiente función de integridad ayuda a preservar la confianza del público en el personal de la administración tributaria. Dado que las funciones de investigación de integridad y de auditoría interna trabajan en estrecha colaboración en algunos casos relacionados con integridad, como se discute en el capítulo 16, ambas funciones se pueden combinar en un funcionario de alto nivel que depende del Director General. Sin embargo, la opción de ubicarlos por separado en la estructura organizacional es también aceptable.

4.1.11. Estructura Funcional Típica para las Administraciones Tributarias Medianas y Pequeñas

Las estructuras organizacionales funcionales típicas de la oficina sede y de las oficinas distrito/campo para las administraciones tributarias de tamaño mediano y pequeño, se muestran en el Apéndice 4.A. Tome en cuenta que las estructuras organizacionales de las distrito/campo reflejan en gran medida la estructura de la oficina sede, empero sus respectivas funciones son muy diferentes a las del personal de la oficina sede, quienes realizan funciones de planificación y normativa, mientras que el personal de campo ejecuta el trabajo y los programas. Tenga en cuenta la crítica función operativa diseñada en las estructuras funcionales para el Director General Adjunto de Operaciones. Todos los directores de las oficinas de distrito/campo, incluido el Director de Casos de Grandes Contribuyentes, reportan directamente a él o ella. En efecto, él o ella es responsable y rinde cuentas por el éxito de operaciones de la administración tributaria. Él/ella y el resto de Directores Generales Adjuntos, tales como Director Administrativo de Servicios o el Director de Planificación, tal como se muestra en el Apéndice 4.A, reportan al Director General. El Director de Casos de Grandes Contribuyentes tiene su propio personal de auditoría, recaudación y de servicio a contribuyentes, así como el personal altamente especializado, que provee soporte al personal del Departamento Jurídico para los acuerdos de intercambio internacional de información con otros países.¹¹

En las administraciones tributarias más pequeñas, algunas de las funciones núcleo y/o de apoyo están integrados en las oficinas de distrito/campo. Por ejemplo, el registro de contribuyentes, mencionados anteriormente como una función básica separada, es una sub-función de la división de servicios al contribuyente. Esta agrupación de las actividades, que requieren de habilidades similares o especialidades, es un ejemplo de una de las grandes ventajas de las organizaciones funcionales.

Además, en las oficinas de distrito/campo, que se muestra en el Apéndice 4.A, tenga en cuenta que:

¹¹ La división de Servicios Legales, típicamente la sección de Legislación, Tratados y Asuntos Tributarios Internacionales, tiene la responsabilidad primaria para con, y trabaja con, los funcionarios del Ministerio de Finanzas sobre temas de tributación internacional. La unidad de organización en la OGC, provee ayuda a la unidad principal en el Departamento Legal.

- Donde no se han establecido OMeCs, la División de Recaudación tiene una Oficina de Sección de Recaudación, con personal que se encarga de los casos con menor complejidad técnica, o casos de ingresos de bajo riesgo en oficina, y una Sección de Recaudación de Campo con el personal que maneja los casos de ingreso de algo riesgo técnicamente más difíciles, o casos de riesgo por altos ingresos durante visitas de campo a contribuyentes y a terceros;
- Del mismo modo, la Dirección de Auditoría tiene una Oficina de Auditoría de Sección, que se ocupa de casos de menor dificultad o casos de auditoría de ingresos con bajo riesgo, y una Sección de Auditoría de campo, que se ocupa de los casos de mayor dificultad técnica o de casos de riesgo de altos ingresos;
- La División de Auditoría se apoya en una Sección de Revisión de Calidad - un equipo de auditores experimentados que eligen muestras de casos de auditoría realizadas por los auditores de la división, los revisan para verificar el cumplimiento de todas las disposiciones de la ley tributaria, regulaciones, políticas y procedimientos administrativos, además de emitir avisos de asesoramiento sobre "errores comunes" para mejorar la calidad del programa general de auditoría;
- La División de Auditoría cuenta con una Sección de Objeciones - un equipo de auditores experimentados que presiden objeciones o protestas de parte de los contribuyentes a los procesos de liquidación tributaria propuestos en los procedimientos administrativos;
- La División de Recaudaciones tiene una Sección de Procedimientos Especiales, con personal especializado en recaudaciones, quienes realizan controles de calidad sobre las muestras de casos de cobro realizados y emiten avisos de asesoramiento para mejorar la calidad del trabajo en las recaudaciones. Además, este personal maneja casos en los que el contribuyente está involucrado en quiebra, insolvencia u otros procedimientos legales, y
- La División de Investigaciones por Fraude tiene una Sección de Recopilación de Información cuyo personal, no sólo reúne información de inteligencia dentro de la administración tributaria, -de terceros o de los medios de comunicación, para la investigación y desarrollo de casos de fraude y evasión-, sino que también revisan, aceptan o rechazan posibles casos contemplados y referidos por La Divisiones de Auditoría y Recaudaciones, o casos iniciados en base a información obtenida de otros informantes. En otras palabras, la Sección de Recopilación de Información determina los casos que son asignados para la investigación de los grupos de investigación.

4.1.12. Estructura Funcional Típica para Administradoras Tributarias grandes

Las estructuras organizacionales funcionales típicas de la sede, oficina regional, y de distrito/campo de las administradoras tributarias de tamaño grande, se muestran en el Apéndice 4.B.¹² Se debe tener en cuenta que las organizaciones regionales y de distrito también reflejan a la sede, como una extensión de ella, lo mismo sucede en las administraciones tributarias medianas o pequeñas, pero es importante remarcar que sus respectivas funciones son diferentes.

¹² OCDE (2004), p. 15.

Casi todas las notas antes citadas, para las administraciones tributarias medianas y pequeñas, se aplican a las estructuras funcionales para las administraciones tributarias de gran tamaño. Una excepción - que en parte también se aplica a las administraciones tributarias pequeñas y medianas, pero en menor medida - es que en los grandes países con administraciones tributarias grandes, hay muchas partes externas interesadas, problemas y eventos, lo cuales requieren de mucho tiempo y esfuerzo de los funcionarios de alto nivel. Usualmente es necesario contar con dos funcionarios de alto nivel - un Director General (o Comisionado) y un Subdirector General (o el Comisionado Adjunto). El Director General tiende a administrar actividades externas, mientras que el Subdirector General administra las operaciones del día a día de la administración tributaria. Por lo general, el Director General o Comisionado es el "rostro" público de la administración tributaria y pasa gran parte del tiempo en el Ministerio de Hacienda, en las audiencias parlamentarias relacionadas, con temas presupuestarios o quejas, en las reuniones del grupo de profesionales contables, abogados, cámaras de comercio, grupos de industriales, en apariciones en los medios de prensa. Por ejemplo, en el Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés), el Comisionado, un cargo político, por lo general lleva a cabo esta función de "frente externo" y el Comisionado Adjunto desempeña el papel de "gestión interna". Los roles no son excluyentes entre sí y algunos miembros de la Comisión del IRS no solo tomaron un papel más activo en las operaciones, sino que también tendían a realizar actividades externas.

Algunas otras excepciones incluyen:

- Como se muestra en el Apéndice 4.B, el Director General tiene un Director General Adjunto, en lugar de un Director General Adjunto (de Operaciones), a quienes los directores regionales reportan;
- Los Directores de las oficinas regionales reportan a sus Directores Regionales, en lugar de directamente a la sede;
- Los Directores Regionales informan al Director General Adjunto y así, en efecto, el Director General Adjunto es el responsable por las operaciones y de rendir cuentas por las mismas, y
- La Sección de Casos de Grandes Contribuyentes es parte de la División de Auditoría (así como en las estructuras regionales y nacionales), y no una unidad organizativa independiente, debido a que un gran número de grandes contribuyentes en todo el país requiere de múltiples unidades de casos grandes en varios lugares. Por lo tanto, el servicio al contribuyente y el trabajo de recaudaciones dirigido a grandes contribuyentes se asigna a los técnicos de nivel superior del plantel general y de las divisiones de servicio al contribuyente.

4.1.13. Prácticas de Gestión Exitosas

Funciones de Jefatura

Las funciones principales de las jefaturas, en todos los niveles, son la planificación, organización, dotación de personal, orientación (dirigir), y de control. Las estructuras organizacionales deben tener jefaturas que, en todos sus niveles, pasan la mayor parte de su tiempo de trabajo realizando funciones gerenciales. Las jefaturas de más alto nivel en particular, deben dedicar un poco menos de tiempo a los aspectos técnicos del trabajo de la administración tributaria. Por supuesto, los directores/supervisores

de primer nivel deben llevar a cabo las revisiones técnicas de muestras de casos de trabajo y entrenar subordinados sin experiencia en temas técnicos. Sin embargo, aún tienen que pasar gran parte de su tiempo en las funciones de gestión.

Muchos expertos internacionales han señalado que la carencia de la práctica de las funciones tradicionales de gestión, a través de las administraciones tributarias, es común muchos países en desarrollo. En concreto, estos expertos han observado:

- El tiempo considerable que es tomado como técnicos por la mayoría de los directores, en todos los niveles;
- Las jefaturas a menudo se seleccionan sin las adecuadas credenciales;
- Las jefaturas seleccionadas no reciben una formación adecuada sobre gestión;
- Las jefaturas no realizan tareas básicas de gestión, y
- Hay una inadecuada rendición de cuentas del desempeño de las jefaturas.

Las administraciones tributarias exitosas en todo el mundo invierten en sus jefaturas. Se comprometen de forma extensiva y continua en el entrenamiento gerencial. Para institucionalizar la profesión y práctica de gestión, se desarrollan programas de capacitación diseñados específicamente para cada nivel de gestión - los niveles primario, medio y superior - con mayor énfasis en los métodos de enseñanza que combinan la teoría de gestión con las tareas cotidianas del gerente, tales como la asignación de los trabajos, revisión del trabajo y desarrollo de los empleados. Las prácticas internacionales de liderazgo sugieren que los métodos eficaces de instrucción para la formación de jefaturas incluyen conferencias y debates, estudios de casos y juegos de rol, que demuestren la aplicación práctica en el trabajo diario en los distintos niveles de gestión, con temas como la contratación de personal, la selección de personal, anuncios, promociones, evaluaciones de desempeño, capacitación, traslados, y la disciplina.

Delegaciones de Autoridad

Las organizaciones funcionales tienen una fuerte cadena de mando vertical. Los directores de las Oficinas de Distrito/Campo en las grandes administraciones tributarias informan a sus respectivos Director Regional, quien reporta a su vez al Director General y Director General Adjunto. En las administraciones tributarias pequeñas, mismas que no tienen oficinas regionales, los Directores de oficinas de distrito/campo reportan directamente al Director General Adjunto (Operaciones). Sin embargo, los Directores de Oficina Distrito/Campo y su personal, están obligados a recibir y aceptar asistencia técnica de trabajo, además de orientación para sus respectivas funciones, por parte de los Asistentes de Director Regional o de los Directores de la Oficina Sede para Auditoría, Recaudaciones, etc., si no hay oficinas regionales.

En las administraciones tributarias de mayor éxito, a los funcionarios tributarios en las oficinas centrales, oficinas regionales, y oficinas de distrito, se les da suficiente autoridad legal delegada por el Director General para realizar y llevar a cabo las decisiones técnicas y administrativas con un alto nivel de

independencia, en cuanto que sea plenamente responsable del rendimiento de su organización.¹³ De hecho, las administraciones tributarias modernas y funcionales se basan en gran medida en un sistema de delegaciones de autoridad en cascada. Sin estas delegaciones, el trabajo se acumula así como el personal que está a la esperando por las decisiones de los funcionarios de niveles superiores, ahogando la productividad y generando frustración tanto entre el personal como en los contribuyentes. En la tradicional cadena de mando, la autoridad para llevar a cabo todas las tareas necesarias para ejecutar las leyes tributarias del país, es otorgada a través de la ley, al Ministro de Hacienda y/o al Director General de Impuestos. El Director General también está autorizado por la ley para delegar autoridad a sus Directores Adjuntos de la oficina central, a los Directores Regionales y los Directores de Oficinas de Distrito/Campo. A su vez, los Directores de Oficina Distrito/Campo realizan delegaciones escritas de autoridad similares, a sus respectivos jefes de división y asistentes de alta gerencia, quienes pueden delegar a su vez a sus jefaturas y supervisores. Por último, los administradores pueden delegar la suficiente autoridad a su personal técnico de confianza, para tomar las decisiones necesarias en relación con su trabajo y asegurarse de que se hace el trabajo de manera eficiente, eficaz y en el momento oportuno. Dando la suficiente y documentada autoridad¹⁴, los empleados de todos los niveles de la administración tributaria son capaces de hacer frente a la mayor parte de temas ya sean de funcionamiento, personal y administrativos, de forma expedita y con un alto grado de confianza e independencia. Cada nivel de administración supervisa periódicamente el correcto ejercicio de la autoridad a través de los informes de seguimiento, controles de campo, y la fiscalización interna.

Acceso Limitado de los Contribuyentes a las Áreas de Trabajo

A los contribuyentes, y/o sus representantes legales, no se les debe permitir el acceso a las áreas de trabajo de cumplimiento de la auditoría, recaudación, y las funciones de investigación de fraudes en las oficinas de la administración tributaria. Esta práctica de gestión ayuda a evitar la divulgación no autorizada de información sobre otros contribuyentes, y al mismo tiempo reduce las oportunidades para contactos impropios "a puerta cerrada", entre los contribuyentes y funcionarios tributarios. Unas salas de entrevistas en recepción/áreas de servicio, fuera de las áreas de trabajo, deberían estar disponibles para los casos de objeciones, auditorías, recaudación en oficina, y otros casos de cumplimiento.

Las administraciones tributarias también deben explorar medios innovadores para la entrega de servicios al cliente, reduciendo de esta manera la necesidad de visitas al contribuyente a las áreas de trabajo de cumplimiento. En Moldavia, por ejemplo, la Inspección Tributaria del Estado, la administración tributaria del país, estableció un "café internet" -al estilo de los centros de servicio al contribuyente, ubicadas dentro de las instalaciones del gobierno municipal, donde los contribuyentes fueron capaces de registrarse, obtener formularios e instrucciones, actualizar su estado, o acceder a su declaración de impuestos a través de un portal de intranet. Cada vez más, y sobre todo en la medida que administraciones tributarias se mueven a un procesamiento centralizado y a pagos bancarios, la

¹³ Estas autoridades son abordadas en el Capítulo 3.

¹⁴ Los poderes y responsabilidad de la administración tributaria son abordadas en el Capítulo 3.

información y asistencia deben ser facilitados a través de sus sitios web, centros de llamadas y de "ventanilla única" de los centros de servicio al contribuyente.¹⁵

Sumario de Buenas Prácticas de Gestión

Las administraciones tributarias funcionales de mayor éxito en todo el mundo son aquellos cuya gestión:

- Define, comunica y aplica funciones claras para la normativa, apoyo funcional y los niveles de las operaciones de la organización;
- Proporciona claros canales de comunicación entre los diferentes niveles y entre unidades interdependientes;
- Mantiene un registro comprensivo y actualizado de todos los contribuyentes y sus obligaciones tributarias;
- Dirige la asignación de la mayor parte de sus recursos financieros y humanos a las funciones de primera línea y para aquellas funciones de apoyo directamente relacionados con el cumplimiento tributario, recaudación y servicio al contribuyente;
- Delega autoridad a todos los niveles de operación y oficiales de la organización;
- Alienta el desarrollo y aplicación de la tecnología en todas las funciones, incluyendo los sistemas integrados de información tributaria, y
- Proporciona entrenamiento funcional y de gestión, oportunidades de desarrollo profesional, y un ambiente de trabajo que ayuda a atraer y retener una fuerza de trabajo profesional de alto nivel.

4.1.14. Servicios Legales

Las leyes fiscales son complejas y cada vez más en la mayoría de los países. Decisiones fiscales muchas veces requieren un extenso análisis legal, puede tener importantes consecuencias para los ingresos fiscales, y puede requerir la participación de asesores legales con conocimientos fiscales especializados. La complejidad de la ley puede ser utilizada en beneficio de los grandes contribuyentes, que muchas veces emplean el mejor talento legal disponible. A menudo, las provisiones de la legislación fiscal son preparadas por diferentes autores legales, y posiblemente por personas con conocimientos mínimo de impuestos, causando que las provisiones tengan texto diferente o consecuencias no intencionadas. Esto puede introducir la incertidumbre en la interpretación y aplicación de la ley, y requiere un análisis legal. En algunos casos, las cortes pueden hacer decisiones que son adversos a la intención de la ley, que exige la administración tributaria apelar o solicitar modificaciones legislativas con los servicios de asesores legal. Por último, pero no menos importante, los esfuerzos de recaudación de impuestos requieren la ayuda de la corte y asesor legal que está bien versado en los requisitos de recaudación de impuestos de la ley.

Las administraciones tributarias utilizan varios métodos para obtener asesoramiento de servicios legales. Estos pueden incluir:

¹⁵ Los servicios al contribuyente son abordadas en el Capítulo 6.

- Asignaciones ad hoc de asesores legales del Ministerio de Justicia/Fiscal General para representar a la administración tributaria en los casos de impuestos específicos;
- Asignación permanente de los asesores legales del Ministerio de Justicia/Fiscal General para representar a la administración tributaria en todos los asuntos fiscales;
- La contratación de abogados/procuradores/solicitadores para formar un departamento interno de temas legales;
- La contratación de abogados de práctica privada para representar a la administración tributaria para un caso particular (típicamente por un caso de cuentas en mora);
- La contratación de estudiantes de derechos (que pueden haberse graduado, pero todavía sin pasar el examen de abogacía) para trabajar en las decisiones fiscales o en las divisiones de recaudación; y/o
- Uso de la persona de mayor rango, que tal vez no tenga ningún tipo de entrenamiento jurídica, para trabajar en casos relacionados con asuntos legales, que puede incluir la redacción jurídica, recaudación, y las disposiciones.

Muchas administraciones tributarias no tienen acceso adecuado a los servicios jurídicos especializados. Hay una variedad de razones para este problema. En algunos países, el Ministerio de Justicia/Fiscal General tiene el mandato exclusivo de emplear abogados en ejercicio. En algunos casos, la administración tributaria no tiene fondos suficientes o las escalas salariales del gobierno no son suficientes para atraer talento. Muchas veces, la administración tributaria no tiene una carrera para su talento jurídico y en raras ocasiones, no reconoce la necesidad de servicios legales internos.

La ausencia de asistencia legal adecuada en una administración tributaria es una seria amenaza a su capacidad de funcionar adecuadamente y aplicar las leyes de impuesto de una manera apropiada. La función jurídica de las administraciones tributarias organizadas funcionalmente está sujeta a grandes variaciones. A los efectos de esta discusión y como se muestra en el Apéndice 4.B, un departamento separado está presentado que coordina toda la actividad legal y garantiza la calidad y la coherencia en la aplicación de las leyes tributarias. Este “departamento legal” es la defensora de la administración tributaria, y su función principal es la de representar a la administración tributaria en todos los procedimientos legales con los contribuyentes. Papeles secundarios incluyen el asesoramiento jurídico a las apelaciones, ayudando a interpretar la legislación, ayudando con la recaudación de impuestos y los esfuerzos de aplicación que requieren una acción judicial, y ayudar a los funcionarios del gobierno a negociar acuerdos fiscales y acuerdos internacionales sobre intercambio de información.

Principios Operativos

Las personas que trabajan en el departamento legal son servidores públicos y siempre deben representar y defender solo en nombre de la administración tributaria. La adhesión a los siguientes principios es un requisito para el personal jurídico para garantizar la integridad, confidencialidad y profesionalidad.

- El personal jurídico debe hacer todos los esfuerzos para resolver disputas entre la administración tributaria y los contribuyentes de manera justa, oportuna y profesional;

- Igual que con cualquier persona que tenga acceso a la información tributaria, el personal jurídico debe mantener una estricta confidencialidad y no revelar información o una estrategia de litigio a cualquier persona, salvo que sea necesario para la resolución del asunto y específicamente autorizado por la ley;
- El personal jurídico debe actuar sin influencias externas;
- Cada caso de impuestos puede ser única y personal jurídico debe utilizar su criterio profesional para decidir la manera más eficaz para el manejo de un caso; y
- Como representantes de la administración tributaria y el gobierno, el personal jurídico siempre debe mantener el profesionalismo y objetividad y no iniciar o avanzar en las acciones que no están en los intereses de la justicia.

4.1.15. Computarización y Red de Datos

Como se ha enfatizado en los capítulos 2 y 12, la ejecución exitosa de todas las funciones de una moderna administración tributaria funcional, requieren del uso efectivo de las computadoras, automatización y sistemas de redes de datos. Para realizar bien sus respectivos trabajos, los empleados de todas las funciones núcleo y de apoyo, se basan en gran medida en la información, y a menos que dicha información sea exacta, completa y se pueda obtener en el momento oportuno, la información carece virtualmente de sentido. Todos los niveles de gestión se basan en los sistemas de información tributaria integrada y automatizada (SITIA, ó ITIS por sus siglas en inglés) para supervisar el progreso de los objetivos estratégicos y anuales, y reportar el progreso mensual y anual de los objetivos dentro de la administración tributaria y para el Ministerio de Hacienda. Los contribuyentes también se benefician cuando la administración tributaria hace uso efectivo de los sistemas de redes de computación y de datos, ya que esto ayuda a asegurar el registro oportuno y preciso de servicios y cuentas de los contribuyentes.

4.2. Tendencias Comunes

4.2.1. Tendencias de Estructuras Organizacionales

En los últimos años, las administraciones tributarias de todo el mundo han diseñado y probado nuevas estructuras de organización, con el fin de hacer frente a una diversidad de desafíos que plantea la economía global. A pesar de las claras ventajas de las estructuras orgánicas funcionales para las administraciones tributarias, recientemente algunos países, entre ellos Australia, Nueva Zelanda y Estados Unidos, se han alejado de la estructura completamente funcional, ya sea de tipo cliente o en una estructura híbrida que combine elementos de las estructuras funcional, por tipo de cliente o segmentada.

Por ejemplo, a mediados de la década de 1990, los Estados Unidos reemplazó a la estructura orgánica funcional, que el IRS había utilizado con mucho éxito desde hace más de 40 años, con una nueva estructura organizada bajo 4 divisiones de tipo cliente: (1) Salarios e ingresos por inversiones, (2) Pequeña Empresa / Trabajadores Autónomos; (3) Empresas Grandes y de Tamaño Medio, y (4) Entidades Libres de Impuesto y de Gobierno. A principios del siglo 21, sin embargo, varios países que

habían cambiado de una estructura funcional a las estructuras exclusivamente de tipo cliente, entre ellos Estados Unidos, restauraron las principales características de las estructuras funcionales y las combinaron con estructuras de tipo cliente.

Las formas y las estructuras de las organizaciones de administración tributaria de campo también han cambiado en los últimos años. En algunos casos, la presión del gobierno para una mayor eficiencia ha obligado a una revisión de la red de la oficina de campo y dio lugar a un menor número de oficinas grandes. Igualmente, el aumento de la presencia y el poder de la tecnología de la información, como una herramienta de administración tributaria, ha cambiado la naturaleza de la prestación de servicios, con más administraciones tributarias que dependen menos de la presencia física y más de la presencia en Internet y por teléfono. Sin embargo, en muchos países, —especialmente en las economías en desarrollo— las decisiones sobre las oficinas de campo siguen siendo impulsadas por la necesidad de una presencia física en todo el país.¹⁶ Cuando las administraciones tributarias no han sido capaces de financiar la tecnología de la información en todo el país y donde los contribuyentes no tienen acceso a la tecnología moderna, la presencia física es primordial. Por ejemplo, las oficinas pequeñas, de las que primariamente proporciona servicios al contribuyente, formularios y publicaciones, son comunes en muchos países en desarrollo.

La segmentación de los grandes contribuyentes ha estado en uso desde al menos la década de 1970, y la tendencia a establecer OGCs (Oficina de Grandes Contribuyentes) ha tomado impulso en los últimos años. En 2010, 27 de los 34 países de la OCDE tenían una "oficina dedicada para grandes contribuyentes".¹⁷ En una muestra de 17 países miembros del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), tomadas en 2010, todos menos uno tenían OGDs (Oficina de Grandes Contribuyentes).¹⁸

4.2.2. Estructuras Organizacionales Creativas

Centros de Cumplimiento Tributario

Con las necesidades siempre crecientes de ingresos adicionales para los gobiernos, y sus propias insuficiencias presupuestarias, muchas administraciones tributarias han intentado incrementar sus ingresos tributarios, incurriendo en el menor costo posible, experimentando con unidades organizativas especiales. Aquellos que han diseñado e implementado centros de cumplimiento tributario centralizados, junto con los centros automatizados y centralizados de declaraciones de impuestos y de procesamiento de documentación, han disfrutado de un alto grado de éxito.

Los programas de cumplimiento que se prestan a una unidad de cumplimiento tributario centralizado incluyen: (1) verificación de la información de terceros con los montos reportados sobre las declaraciones de impuestos;¹⁹ (2) contribuyentes omisos y contribuyentes que han dejado de declarar

¹⁶ Kidd (2008), p. 5.

¹⁷ OCDE (marzo 2011), p. 43.

¹⁸ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 59.

¹⁹ Contribuyentes omisos son aquellos que deben declarar impuestos, pero no declaran. Omisos son contribuyente quienes hicieron declaraciones antes, pero no en el año vigente.

impuestos; (3) cuentas de contribuyentes morosos, (4) el cobro de la nómina y el impuesto estimado, y (5) la auditoría a cuestionables deducciones/exenciones a través auditorías de correspondencia²⁰. Gran parte de la labor de los centros de cumplimiento tributarios es automatizada, incluyendo la emisión de los anuncios para los diversos tipos de no-cumplimiento. Incluso algunas llamadas telefónicas a los contribuyentes pueden ser automatizadas.

Cuadro 4.3. Sistema automatizado de llamadas en El Salvador

En El Salvador, por ejemplo, la Dirección General de Impuestos Internos desplegó un nuevo sistema de "llamadas automatizadas" - un programa automatizado que llama a aquellos omisos y otros no declarantes, con mensajes grabados, dándoles instrucciones para corregir su problema de incumplimiento particular para una fecha específica. Además, habían técnicos de cumplimiento en los sistemas de telefonía en vivo para trabajar en los casos no resueltos por este tipo de sistemas de "llamadas automatizadas". Los casos no resueltos por cualquiera de estos métodos fueron asignados a las oficinas de regionales para su cumplimiento. Este nuevo enfoque trajo de 2.685 omisos en cumplimiento en el primer semestre de 2009, frente a los 917 que habían respondido a recordatorios enviados en el primer semestre de 2008. El centro de llamadas fue capaz de entregar 34.721 llamadas automatizadas en el 2009 en comparación con 3.495 cartas de notificación en 2008 y la recaudación de impuestos correspondientes a morosos, aumentó de \$ 1,57 a \$ 3,12 millones.²¹

La experiencia ha demostrado que un gran porcentaje de casos de no cumplimiento son resueltos por los Centros de Cumplimiento Tributario mucho más eficientemente que a través de los esfuerzos uno a uno en las operaciones de campo. Algunos países han experimentado un rendimiento promedio de 15:1 para sus inversiones en centros de cumplimiento tributario, es decir, un adicional de \$ 15 en impuestos recaudados por cada \$ 1 autorizado e invertido en estos centros. Una organización funcional de la División Centralizada de Cumplimiento Tributario recomendada por los asesores de BearingPoint de la Administración Tributaria de Puerto Rico en 2004, entre muchas otras recomendaciones de reforma tributaria, se muestran en el Apéndice 4.C. La División de Cumplimiento Fiscal centralizada sigue en funcionamiento hasta la fecha.

Centros Integrados de Servicio de Ingresos

"El cumplimiento voluntario de las leyes tributarias crea más ingresos tributarios y reduce el coste de cumplimiento. Con el fin de fomentar el cumplimiento voluntario, algunas administraciones tributarias han encontrado diversas maneras de tratar a los contribuyentes como clientes de alto valor. Por ejemplo, Jamaica estableció dos centros de servicio integrados hace algunos años atrás. Estos ahora emiten números de identificación tributaria y certificados de cumplimiento recaudación de timbres tributarios, y reciben declaraciones y pagos. Uno de los centros también mantiene el registro centralizado de vehículos motorizados. La mayoría de las transacciones se pueden manejar en una sola visita por los contribuyentes. Estos centros de servicios al contribuyente en Jamaica y en varios otros países-están también equipados con sistemas de numeración electrónica ("Sistemas Qmatic"), y los contribuyentes son provistos de

²⁰ Auditorías de correspondencia son auditorías que la administración tributaria ejecuta vía correo electrónico. Estas son las actividades de auditoría típica de bajo riesgo.

²¹ Murdoch y otros. (2012), p. 8.

asientos para esperar su turno, automático y numerado, para acceder a los servicios necesarios. Estos esfuerzos recorren un largo camino para hacer sentir a los contribuyentes como verdaderos clientes. Consultores del Banco Mundial ha propuesto recientemente que un centro integrado de servicios para Tanzania para reemplazar el sistema actual, que requiere múltiples visitas a distintas agencias"

Gallagher y otros, 2009

Más recientemente, la administración tributaria de Jamaica combina parte de su Centro Integrado de Servicio de Impuestos / Sucursal de Cumplimiento Tributario con su Centro de Atención al Cliente, en una oficina que ofrece un servicio al contribuyente por teléfono. Hasta octubre de 2011, del año fiscal 2011/12, el centro había alcanzado el 64 por ciento la satisfacción del cliente frente al objetivo del 70 por ciento. El centro también recauda importantes sumas sustanciales de cuentas en etapa temprana de impuestos atrasados. Hasta marzo de 2012, de ese mismo año fiscal, el centro recaudó JMD 568,5 millones (\$ 5,68 millones) de 12.140 cuentas.

Oficinas de Resolución de Problemas (Defensa del Contribuyente)

Invariablemente, algunos contribuyentes se encuentran con una serie de problemas no relacionados con el caso, en el trato con la naturaleza y la complejidad de la administración tributaria a través de los canales normales. Por lo tanto, ha habido una tendencia entre las administraciones tributarias de todo el mundo para establecer Oficinas de Resolución de Problemas para proporcionar servicios especiales a los contribuyentes.²² En los Estados Unidos, el Servicio Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) estableció su Programa de Resolución de Problemas en la década de 1980. Los objetivos y las tareas cotidianas del personal de resolución de problemas son los siguientes:

- Demostrar una capacidad de respuesta rápida por parte de la administración tributaria para resolver problemas difíciles y frustrantes de los contribuyentes en el trato con los funcionarios de la administración tributaria;
- Mostrar preocupación por los contribuyentes envueltos en diversas maneras con la administración tributaria y fomentar el cumplimiento voluntario de las leyes tributarias del país, y
- Proporcionar a los altos funcionarios de la administración tributaria la información para mejorar la eficiencia general de la organización y la eficacia de sus sistemas, procedimientos y el desempeño de su personal.

Para tener derecho de la derivación a la Oficina de Resolución de Problemas, el contribuyente ya debe haber tratado de resolver el problema, sin éxito, a través de los canales normales. La naturaleza de los casos para los que se solicita el alivio de los contribuyentes implica una variedad de problemas tributarios comunes, tales como:

- Obtener los apropiados créditos IVA;

²² Hussey y otros. (1996), p. 221.

- Conseguir un NIT (Número de Identificación Tributaria) emitido sin demora;
- Asegurar las medidas adecuadas para corregir los pagos aplicados a períodos tributarios equivocados;
- Obtener respuestas correctas a las preguntas técnicas acerca de los formularios de impuestos y requisitos de presentación de impuestos, y
- Obtener las necesarias declaraciones de impuestos en blanco oportunamente.

Las quejas sobre los retrasos en la realización de auditorías y otras investigaciones no califican para servicios especiales. En cambio, este tipo de quejas deben referirse al respectivo director de Auditoría, Recaudación u otros superiores del empleado técnico que lleva el caso para su intervención y resolución. Las quejas sobre el comportamiento ofensivo de los auditores tributarios de la administración auditora, recaudaciones, etc., tampoco son responsabilidad de la Oficina de la resolución de problemas. Estas quejas también son dirigidas al director/superior del empleado técnico nombrado, para la investigación y resolución, y las copias de información de la investigación y la resolución de los documentos se envían a las autoridades de gestión adecuadas en los niveles superiores.

En una organización funcional, el Oficial de Resolución de Problemas y su personal son más eficaces si se reportan directamente a la oficina del Director General. En las oficinas regionales, las Oficinas de Resolución de Problemas informan directamente a los Directores Regionales. La normativa tradicional de la sede, la orientación técnica y supervisión de funciones regionales, se llevan a cabo por estos funcionarios. En las oficinas regionales, las Oficinas de Resolución de Problemas están vinculadas a las oficinas de la Administración del Distrito. El Oficial de Resolución de Problemas del Distrito y su personal, reciben casos de servicios especiales y los asignan al Jefe de la división correspondiente, los controlan, y realizan el seguimiento de todos los casos asignados a los funcionarios de la división para asegurar su oportuna (generalmente unos 10 días) y satisfactoria finalización de trabajo.

4.2.3. Subcontratación

La subcontratación de algunas funciones básicas y el apoyo al sector privado, o a otras instituciones de gobierno, se ha convertido en algo así como una tendencia entre las administraciones tributarias de todo el mundo. La Tecnología de la Información (TI) es la función comúnmente más subcontratada. Alemania, Luxemburgo, Eslovaquia, Dinamarca, Islandia, Turquía, el Departamento de Hacienda del Reino Unido, la Aduana del Reino Unido y las administraciones de impuestos sobre consumos específicos tienen toda la tecnología de la información subcontratada, ya sea del sector privado o de otras entidades gubernamentales. El mantenimiento de las TI como un servicio de apoyo en la administración tributaria, sin embargo, es aconsejable. En algunos casos, incluso las funciones básicas de cumplimiento han sido subcontratadas al sector privado. Por ejemplo, las agencias tributarias de algunos países han externalizado al sector privado los programas descritos anteriormente para los Centros de Cumplimiento Tributario Centralizado con esperanza de mejorar los niveles de cumplimiento y el aumento de los ingresos tributarios. Hungría ha subcontratado su función de investigaciones de fraude a un cuerpo policial. En los Estados Unidos, el Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) ha subcontratado una parte de su inventario de casos atrasados de impuestos a una empresa privada para la recaudación desde hace unos años. Sin embargo, después de varias revisiones durante

un período de cerca de tres años, el Inspector General del Tesoro de EE.UU. llegó a la conclusión de que los resultados fueron muy pobres, y el contrato de subcontratación se dio por terminado.

La creencia común de que todo se puede hacer mejor con el sector privado es, en realidad, un mito. La subcontratación al sector privado puede funcionar en algunos casos, pero requiere un análisis a fondo de los programas que pueden ser externalizados, las temas legales correspondientes, los resultados esperados y las finanzas, y una base de referencia para hacer comparaciones significativas de los resultados periódicamente y así determinar su éxito o fracaso.

4.2.4. Administración Tributaria y Administración de Aduanas - Fusionarlas o No

Las fusiones de departamentos de impuestos en los países en desarrollo y/o, en particular, las consideraciones para establecer las autoridades tributarias, a menudo dan lugar a la cuestión de si la administración tributaria y aduanera deben combinarse o separarse. Después de todo, la mayoría de países en desarrollo muestran una estructura tributaria que depende en gran medida de los derechos de aduana, el IVA, y los impuestos especiales aplicados sobre las importaciones.

Cabe señalar que, incluso con entidades fusionadas, en la mayoría de los casos, las funciones de aduanas y las funciones tributarias que están bajo el mismo Director General, llevan a cabo sus respectivas operaciones de forma independiente por una variedad de razones, incluyendo:

- Procesos y procedimientos diarios muy diferentes de los dos organismos;
- Diferentes bases históricas, culturales y funcionales;
- Diferentes habilidades y procesos:
 - La administración de aduanas opera en "tiempo real" en lo referente a control de fronteras y la recaudación de impuestos sobre las mercancías que son objeto de comercio;
 - La administración tributaria opera retroactivamente;
- Las administración de aduanas está interesadas por la salud nacional, la seguridad, y la seguridad;
- Dificultad en la integración de TI (Tecnologías de la Información), que casi siempre se desarrollan por separado para satisfacer las diferentes necesidades de cada organismo, y
- Diferente condiciones y tasas de modernización entre los dos organismos, incluida la planificación estratégica y de riesgos y la tecnología de la información, en que la administración de aduana está rezagada frente a la administración tributaria en muchos países.

En su estudio de las autoridades tributarias, Mann llegó a la conclusión de que "muchos países en desarrollo que ya han establecido SARAs (Agencia de Ingresos Semiautónomas por sus siglas en inglés) han optado por concentrarse exclusivamente en el fortalecimiento de la administración tributaria interna (es decir, principalmente de impuestos sobre la renta, IVA e impuestos especiales), y no se han incorporado las operaciones aduaneras en el SARA"²³. Con respecto a los países de la OCDE, a partir de

²³ Ídem, p. 8.

2010, sólo 9 países miembros se han alineado las operaciones tributarias y aduaneras dentro de una sola agencia/dirección y 36 tienen cuerpos separados.²⁴ Es evidente que la mejor práctica internacional es mantener los dos organismos separados. Sin embargo, la necesidad de la cooperación continua, una estrecha coordinación e intercambio de información legal entre la administración tributaria y aduanera es de gran importancia para el trabajo de cualquiera de las agencias, como se explica en el Capítulo 3.

4.3. Madurez de la Administración Tributaria

Los niveles de madurez de las administraciones tributarias, en lo que respecta a la estructura y gestión organizacional, se analizan a continuación.

Estructura y Gestión Organizacional: Nivel de Madurez 1

Palabra clave: "Para cada uno lo suyo"

- Sobre la base de las diversas leyes tributarias, existen múltiples administraciones tributarias, cada una con su propia estructura organizacional basada en el tipo de impuesto.
- Las administraciones de las retenciones y contribuciones sociales están separadas.
- Cada administración tributaria tiene su propia auditoría, recaudación y otras unidades, y el personal de estas unidades realizan sus actividades de cumplimiento de forma independiente. En consecuencia, muchos contribuyentes, y sobre todo los negocios, se someten a múltiples auditorías descoordinadas, consumidoras de tiempo, y costosas; y otras acciones de cumplimiento.
- Algunas funciones núcleo y de apoyo, como la investigación del fraude tributario, la auditoría interna y la integridad, no existen en ninguno de los departamentos de impuestos y son responsabilidad de otras instituciones de todo el gobierno o el Ministerio, cuyo personal no está familiarizado con los programas de la administración tributaria y son ineficaces, con auditorías poco frecuentes, o totalmente ausentes.
- La administración tributaria no tiene su propio departamento legal y no se preocupa por el vacío de conocimientos jurídicos. Todos los casos de litigio se refieren al Ministerio de Justicia o al Fiscal General. Abogados del Ministerio de Justicia/Fiscal General no están bien versados en derecho fiscal y, en consecuencia, la mayoría de los fraudes, las apelaciones y casos de incautación se pierden en litigación.
- No existen servicios de disposición por adelantado proporcionado a los contribuyentes por la administración tributaria. Resulta que los contribuyentes tienen que tomar decisiones de negocio de alto riesgo con respecto a las posibles consecuencias fiscales.
- Interpretación jurídica de las disposiciones fiscales recurrentes problemáticas y las posiciones de la administración tributaria no están disponibles ya sea a los contribuyentes o al personal técnico de la administración tributaria y la incertidumbre es generalizada.

²⁴ OCDE (marzo 2011), p. 19.

- No existen convenios fiscales internacionales y acuerdos sobre intercambio de información, resultando en que algunos contribuyentes multinacionales practiquen esquemas de evasión fiscal ampliamente.
- Cada departamento tributario tiene su sede separada, y oficinas exteriores independientes distribuidas por todo el país, rara vez en el mismo lugar, con poco fundamento sobre el tamaño del personal de cada departamento en cada lugar.
- En las oficinas regionales de todos los departamentos de impuestos, los contribuyentes que solicitan, por correo o por teléfono, reunirse con agentes de caso, son rutinariamente enviados a las zonas de recepción de las estaciones de trabajo, para conocer y tratar con el agente del caso, facilitando de este modo una posible confabulación y correr el riesgo de una posible divulgación de información tributaria de otros contribuyentes.
- Ninguna de las administraciones tributarias ha definido funciones exclusivas y específicas, para la sede y las oficinas regionales, y algunos funcionarios de la sede, de todas las administraciones tributarias, están fuertemente involucrados en dirigir las operaciones relativas a los contribuyentes, así como el personal de las oficinas de campo. En consecuencia, existe un constante estado de confusión entre los contribuyentes y entre el personal de todas las administraciones tributarias sobre "quién está a cargo".
- Entre el 60-75 por ciento de los directores y el personal son por nombrados por influencia política, no están bien calificados para sus puestos de trabajo, y reciben escasa formación en el puesto de trabajo, pero sin entrenamiento formal, para el trabajo del departamento de impuestos.
- Los directores de todas las administraciones tributarias pasan la mayor parte de su tiempo trabajando en casos y realizan poco trabajo de gestión.
- No hay delegaciones de autoridad formales y por escrito en alguna administración tributaria, y muchas auditorías realizadas y otros casos técnicos, están sometidos a niveles cada vez más altos de gestión para su revisión y aprobación, lo que resulta en una acumulación constante de casos terminados a medias.
- Ninguna de las administraciones tributarias tiene segmentadas las estructuras organizativas para el control de los grandes contribuyentes.
- El número de quejas de los contribuyentes es alto en todos los departamentos de impuestos.
- La productividad es baja y la ineficiencia es alta en cada uno de los departamentos tributarios. Por ejemplo, el 40 por ciento de los casos auditados en un año resultan sin cambios en los procesos de liquidación tributaria, mientras que el estándar es de 10 por ciento. Esto demuestra la mala selección de casos a fiscalizar o la ineficacia de la auditoría. Para el servicio al contribuyente en las oficinas de la administración tributaria, la mayoría de los contribuyentes esperan en las colas o en áreas de recepción por al menos 40-45 minutos, antes de recibir un servicio solicitado, mientras que el estándar es de no más de 20 minutos. Otros objetivos del programa principal están no están a la altura de los puntos de referencia internacionales o regionales del país.

Estructura y Gestión Organizacional: Nivel de Madurez 2

Palabra clave: "Tambaleante"

- A pesar de las diversas leyes tributarias del país, las administraciones tributarias, anteriormente separadas en el país recientemente se han unido bajo un solo director general, con excepción de las retenciones y contribuciones sociales.
- Una estructura funcional se ha diseñado y ha sido recientemente implementada.
- Sobre la base de la estructura funcional, se han decidido las ubicaciones consolidadas de oficinas centrales y de regionales, en todo el país, y la gestión respectiva y el personal técnico se han asignado a los distintos departamentos funcionales, divisiones y unidades en la sede y de distrito/campo.
- La ubicación de las oficinas y el personal, sin embargo, se ha decidido sin tener en cuenta las mejores prácticas de dotación centralizada de personal, adecuados ámbitos de control, presupuestos adecuados, y la adecuada computarización y redes de datos. En consecuencia, el personal funcional en diferentes ubicaciones de oficinas, están fragmentados en pequeñas unidades con proporciones poco efectivas de personal y carga de trabajo, sin el equipo y la información necesaria para realizar su trabajo de manera eficiente y eficaz.
- Algunas funciones núcleo y de soporte, como la recaudación, auditoría interna y la integridad, aún no existen en la administración tributaria y son responsabilidad de otras instituciones diversificadas del gobierno o instituciones ministeriales, que son en el mejor caso ineficaces, o están totalmente ausentes.
- La administración tributaria no tiene su propio departamento legal, pero el Ministro de Finanzas y el director de la administración tributaria son conscientes de que es necesario y han iniciado esfuerzos para establecerlo. En ocasiones se solicitan asignaciones temporales de abogados de otras agencias y representan a la administración tributaria en los casos fiscales de importancia especial contra fraude y apelaciones. Abogados del Ministerio de Justicia/Fiscal General no están bien versados en derecho fiscal y, en consecuencia, la mayoría de los fraudes, las apelaciones y casos de incautación se pierden en litigios, pero los abogados que visitan de otros organismos adscritos a la administración tributaria temporal están ganando pocos casos.
- No existen servicios de disposición por adelantado proporcionado a los contribuyentes por la administración tributaria. Resulta que los contribuyentes tienen que tomar decisiones de negocio de alto riesgo con respecto a las posibles consecuencias fiscales.
- Interpretación jurídica de las disposiciones fiscales recurrentes problemáticas y las posiciones de la administración tributaria no están disponibles ya sea a los contribuyentes o al personal técnico de la administración tributaria y la incertidumbre es generalizada.
- No existen convenios fiscales internacionales y acuerdos sobre intercambio de información, resultando en que algunos contribuyentes multinacionales practiquen esquemas de evasión fiscal ampliamente.
- A pesar de las estructuras funcionales, debido a la falta de familiaridad con otros tipos de impuestos y la falta de entrenamiento formal para la transición, los técnicos siguen trabajando sólo en su propia área de especialidad tributaria.

- En las oficinas regionales, los contribuyentes que solicitaron por, correo o teléfono, reunirse con agentes de caso, siguen siendo enviados de las zonas de recepción de las estaciones de trabajo, para conocer y tratar con el agente del caso, facilitando de este modo la posible confabulación y correr el riesgo de posible divulgación de información tributaria en otros contribuyentes.
- El Director General y su personal inmediato no han definido los roles específicos, normativos, exclusivos y de planificación para la sede y las funciones de operación/ejecución para la oficinas regionales, y algunos funcionarios de la sede, de todos los departamentos de impuestos, continuaran siendo profundamente envueltos en operaciones directas relativas a los contribuyentes, así como lo hace el personal de las oficinas regionales. En consecuencia, un constante estado de confusión entre los contribuyentes y entre el personal de todas las administraciones tributarias sobre "quién está a cargo" persisten.
- La normativa de la función pública se han promulgado con criterios de calificación pertinentes utilizados para reclutamientos recientes en la administración tributaria. Sin embargo, aproximadamente la mitad de los directivos y el personal actual son todavía designados de forma política, no están plenamente calificados para sus puestos de trabajo, y no han recibido ninguna capacitación formal para las especialidades funcionales de trabajo.
- Los directores en todos los departamentos de impuestos pasan demasiado tiempo en casos, lo que los lleva a realizar actividades de gestión esporádicamente.
- Todavía no hay delegaciones de autoridad formales y por escrito en la administración tributaria, muchas auditorías realizadas y otros casos técnicos están sometidos a niveles cada vez más altos de gestión para su revisión y aprobación, lo que resulta en una acumulación constante de casos terminados a medias, lo cual es una realidad diaria.
- La administración tributaria ha comenzado a identificar a los grandes contribuyentes del país, pero lo hace basado en un criterio solamente – los obligaciones tributarias de los contribuyentes para el año anterior – y están organizando una OGC (Oficina de Grandes Contribuyentes) basada en una estructura funcional.
- El número de quejas de los contribuyentes es alta.
- La productividad sigue siendo baja y la ineficiencia sigue siendo alta en toda la administración tributaria. Por ejemplo, la relación entre la auditoría y la no tasación adicional es del 20 a 30 por ciento cada año, cuando no debería ser mayor al 10 por ciento. El tiempo medio de espera para los contribuyentes, en las zonas de recepción de servicio al contribuyente, es de 35 minutos, cuando debería ser de 20 minutos o menos. Otros objetivos del programa principal están casi a la altura de los puntos de referencia internacionales.

Estructura y Gestión Organizacional: Nivel de Madurez 3

Palabra clave: "Tomando forma"

- Una estructura organizativa funcional ha estado en vigor desde hace varios años, según lo dispuesto por el código tributario del país o código de procedimiento tributario y la administración tributaria maneja retenciones y contribuciones sociales.

- Basado en las estructuras funcionales, la oficina principal y regional en todo el país han estado en funcionamiento desde hace varios años y se han atendido de acuerdo a los estudios de carga de trabajo, conceptos de personal centralizado, y aceptables relaciones del gerente-a-técnico.
- Algunas de las oficinas de las regionales y los grupos funcionales, tienen limitados y/o desactualizados equipos de computación y de redes de datos, necesarios para realizar su trabajo de manera eficiente y eficaz.
- Algunas funciones núcleo y de apoyo, como la investigación del fraude tributario, la auditoría interna y la integridad, han estado en funcionamiento en la administración tributaria por sólo unos pocos años y todavía no son muy eficaces.
- La administración tributaria ha establecido su propio departamento legal en los últimos cinco años y ha, sólo recientemente, llenado el departamento con abogados calificados asignados a las unidades organizativas de leyes, procesos, servicios de asesoramiento, tratados fiscales, y los acuerdos sobre el intercambio internacional. Todos los casos de litigio de la Administración Tributaria son manejados por abogados de su departamento jurídico, que han alcanzado un 60/40 tasa de ganar/perder en los dos últimos años.
- Servicios de disposición por adelantado proporcionado a los contribuyentes son previstos por la administración tributaria, aunque el 30 por ciento de las sentencias se emiten más allá del objetivo de 60 días.
- Interpretación jurídica de las disposiciones fiscales recurrentes problemáticas y las posiciones de la administración tributaria se ofrece regularmente por el departamento legal para los contribuyentes y al personal de control de la administración tributaria.
- Los abogados del departamento legal han contribuido a la exitosa negociación de algunos convenios fiscales internacionales y acuerdos sobre intercambio de información y control de los contribuyentes multinacionales por la Oficina de Grandes Contribuyentes ha mejorado un poco.
- Los contribuyentes que solicitaron una reunión, por correo o por teléfono, para reunirse con los auditores/funcionarios recaudadores/investigadores en oficinas, se reunieron y acompañaron a salas de reuniones en el área de recepción de servicio al contribuyente, donde se reúnen para conducir los negocios necesarios por el agente del caso. Los contribuyentes no entran a los espacios de trabajo del personal.
- El Director General y sus colaboradores inmediatos han definido, funciones exclusivas específicas para la sede (normativa y planificación) y oficinas regionales (operaciones / ejecución), de manera que cualquier contacto ocasional entre el personal de la sede y los contribuyentes generalmente se detecta y corrige.
- Las regulaciones de la Administración Pública están en su lugar, con criterios de calificación pertinentemente utilizados para el reclutamiento en la administración tributaria y el personal existente en general está plenamente calificado para sus posiciones. Sin embargo, los retrasos excesivos por parte de la Agencia de Servicio Público en las nuevas solicitudes de contratación por parte de la administración tributaria son bastante comunes.
- Buenos cursos de formación en el aula y programas formales en el lugar de trabajo, los cuales incluyen todo tipo de impuestos para cada una de las funciones especializadas, han estado en vigor desde hace varios años, pero no son actualizadas regularmente por los cambios en las

leyes tributarias, reglamentos y procedimientos. Además, hay una falta de programas de educación continua para profesionales para "refrescar y actualizar" aquellos cuya formación no está actualizada.

- Todos los directores de nivel medio y los supervisores de primer nivel han asistido a la formación en gestión, y ellos mayormente llevan a cabo las funciones de gestión, pero no hay cursos para directores de alto nivel.
- Ya existen algunas delegaciones de autoridad formales por escrito de la autoridad en la administración tributaria, pero no se conceden a los niveles de personal técnico superior por temor al abuso de autoridad, o a que se den oportunidades para generar corrupción por demasiadas personas, por lo que experimentados niveles de auditores jornaleros (plenamente capacitados para actuar independientemente en el trabajo) y personal de recaudación, no son tan eficientes y productivos como podrían serlo.
- Los contribuyentes más grandes del país, seleccionadas en función de varios criterios, han estado bajo el control de una OGC (Oficina de Grandes Contribuyentes), organizada funcionalmente durante varios años, pero sin criterios de salida definidos o de seguimiento permanente, y algunos contribuyentes que no cumplen con los criterios de ingreso, están todavía bajo el control de la OGC.
- Un programa eficaz de resolución de problemas ha estado en vigor desde hace varios años, y los contribuyentes en general sienten que sus quejas se resuelven de manera oportuna por la administración tributaria.
- La productividad ha sido bastante alta durante los últimos años en toda la administración tributaria y en general se están cumpliendo con los indicadores de rendimiento. Por ejemplo, la relación entre la auditoría y la no tasación adicional es de un 10 por ciento logrados durante 2 de los últimos 3 años. Los contribuyentes de las zonas de recepción, por lo general, proveen el servicio requerido dentro de los 20 minutos luego de llegar a la oficina. Los niveles de rendimiento internacionales o regionales de países para otros programas principales se han cumplido durante 2 de los últimos 3 años.

Estructura y Gestión Organizacional: Nivel de Madurez 4

Palabra clave: "Perfecto estado"

- Una estructura organizativa funcional ha estado en vigor desde hace varios años, según lo dispuesto por el código tributario del país o código de procedimiento tributario.
- Sobre la base de las estructuras funcionales, la sede y oficinas regionales en todo el país han estado en funcionamiento desde hace varios años y se han atendido de acuerdo a los estudios de carga laboral, conceptos de personal centralizado y razonables relaciones de los directores con el personal técnico.
- Un sistema de computación actualizado, equipos de redes de datos y enlaces a bases de datos, altamente necesarias para realizar el trabajo de manera eficiente y eficaz, se proporcionan y están disponibles para todos los usuarios necesarios.

- Todas las funciones núcleo y de soporte han estado en funcionamiento en la administración tributaria por varios años y todos son muy efectivos.
- La administración tributaria ha establecido su propio departamento legal por mas de diez años, con todo el personal de abogados calificados asignados a las unidades organizativas de leyes, procesos, servicios de asesoramiento, tratados fiscales, y los acuerdos sobre intercambio internacional. Todos los casos de litigio de la Administración Tributaria son manejados por abogados de su departamento jurídico, que han alcanzado un 85/15 tasa de ganar/perder en los últimos cinco años.
- Servicios de disposición por adelantado proporcionado a los contribuyentes son previstos por el departamento legal de la administración tributaria el 100 por ciento de las veces.
- Interpretación jurídica de las disposiciones fiscales recurrentes problemáticas y las posiciones de la administración tributaria se ofrece regularmente y puntualmente por el departamento legal para los contribuyentes y al personal de control de la administración tributaria.
- Los abogados del departamento legal han contribuido a la exitosa negociación de varios convenios fiscales internacionales y acuerdos sobre intercambio de información y las corporaciones multinacionales están todos bajo el control total de la Oficina de Grandes Contribuyentes.
- Los contribuyentes que solicitaron reunirse (por correo o teléfono) con los auditores, oficiales de recaudación, o los investigadores en oficinas de campo, son escoltados a salas de entrevistas en la zona de recepción de servicios al contribuyente, donde se reúnen para llevar a cabo la actividad necesaria por el agente del caso.
- Los roles exclusivos y específicos para la sede (normativa, planificación) y de las oficinas regionales (operaciones / ejecución), se han definido y existen desde hace varios años, y los respectivos roles son generalmente practicados.
- Las regulaciones de la Administración Pública están en su lugar, con criterios de calificación pertinentemente utilizados para el reclutamiento en la administración tributaria, el personal existente está muy bien calificado para su posición, y las nuevas solicitudes de contratación por parte de la administración tributaria se suelen conocer en el momento oportuno por los funcionarios de la Administración Pública.
- Excelentes cursos de formación en el aula y programas de formación en el lugar de trabajo, que incluyen todo tipo de impuestos para cada una de las funciones especializadas, han entrado en vigor durante varios años y son periódicamente actualizados con los cambios en las leyes tributarias, regulaciones y procedimientos. Personal técnico con necesidad de actualización y de repaso en su formación es regularmente enviado a continuos cursos de educación profesional.
- Todos los directores superiores y de nivel medio y los supervisores de primer nivel han asistido a la formación en gestión, y el desempeño de sus respectivas funciones de gestión forman la mayor parte de su tiempo en el trabajo.
- Las delegaciones de autoridad, formales y escritas, han sido concedidas a los niveles técnicos de más baja gestión y a los niveles técnicos de jornaleros (totalmente calificados para actuar de forma independiente en el trabajo) en toda la organización, y la gestión permanente y revisiones

de auditoría interna, para supervisar violaciones de autoridad para tomar las acciones correctivas necesarias.

- Los contribuyentes más grandes del país, seleccionadas en función de varios criterios, han estado bajo el control de una OGC (Oficina de Grandes Contribuyentes) organizada funcionalmente durante varios años. Una vigilancia estrecha por parte de funcionarios de la OGC todos los años ha dado lugar a nuevos contribuyentes sean agregados y otros que vienen desde el control de la OGC, con base en los criterios de calificación.
- Un programa eficaz de resolución de problemas ha estado en vigor desde hace varios años, y los contribuyentes en general sienten que sus quejas se resuelvan de manera oportuna por la administración tributaria.
- La productividad de los últimos años ha sido alta en toda la administración tributaria y los indicadores de rendimiento se han alcanzado o superado. Por ejemplo, la relación entre la auditoría y la no tasación adicional del 10 por ciento se ha cumplido o superado en los últimos 5 años. La mayoría de los contribuyentes de las zonas de recepción, se les ha dado el servicio solicitado dentro de los 20 minutos luego de su llegada a la oficina durante los últimos 5 años. Los niveles de rendimiento internacionales o regionales de países para otros programas principales se han cumplido durante los últimos 5 años.

4.4. América Latina y el Caribe

En los países en desarrollo, al igual que en los países desarrollados, la organización por tipo de impuesto ha sido la estructura dominante durante muchos años y todavía prevalece en muchos países. Sin embargo, la estructura funcional ha sido rápidamente desplazada por las estructuras de tipo impuesto durante los últimos diez años en los países en desarrollo. Por ejemplo, en Latinoamérica y el Caribe (LAC), la mayoría de los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), han tenido estructuras funcionales y un cierto nivel de segmentación de contribuyentes durante muchos años. En un estudio realizado por el autor a partir de ya en 1999,²⁵ todos los 13 países de la muestra empleaban estructuras organizativas funcionales, tanto en la sede, como a nivel de operaciones. Todos menos dos tenían OGCs (Oficina de Grandes Contribuyentes).²⁶ Un estudio publicado en abril de 2012 por el CIAT, el Centro Regional del FMI para la asistencia técnica, Panamá y República Dominicana (CAPTAC-DR por sus siglas en inglés) y el Banco Interamericano de Desarrollo, confirmó que la estructura de organización funcional prevalece en la mayoría de los países de la región, junto con algún tipo de función del tipo de contribuyente, tales como las oficinas de grandes contribuyentes.²⁷

Con respecto a los 4 niveles de madurez en términos de organización y de gestión, hay un cierto grado de diversidad entre los países de Latinoamérica y el Caribe (ALC). Algunos países están claramente entre

²⁵ Sin Publicar.

²⁶ Generalmente, las estructuras organizacionales de OGC en los países de Latinoamérica y el Caribe, incluyen servicios al contribuyente, recaudaciones y auditorías.

²⁷ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 16.

los niveles tercero y cuarto. Varios países, sin embargo, deben ser colocados entre el segundo y tercer nivel, por las siguientes razones comunes:

- Los roles respectivos de la sede y las oficinas regionales se entienden pero no está bien definidas, y algunos funcionarios de la sede, en algunos países, se involucran con los contribuyentes sobre las actividades relacionadas con los casos;
- Los conceptos de personal centralizado y óptimo ámbito de control no siempre se practican, lo que resulta en demasiadas oficinas pequeñas en todo el país y con muy poco personal técnico bajo cada director;
- Los directores pasan muy poco tiempo en las funciones de gestión y demasiado tiempo en las de trabajo técnico;
- Las delegaciones formales de autoridad son en gran medida inexistentes;
- Los presupuestos de cada año están aumentando, pero siguen siendo insuficientes para las operaciones necesarias;
- Principalmente a causa de presupuestos inadecuados cada año, la computarización y equipos de redes de datos son insuficientes para las operaciones necesarias en todas las oficinas de administración tributaria;
- El acceso a las áreas de trabajo, en las oficinas de la administración tributaria, por parte de los contribuyentes que visitan estas y otras oficinas no son estrictamente controladas;
- Algunas funciones núcleo y de apoyo no existen dentro de la administración tributaria. Por ejemplo, desde 2010 la función de recaudación en El Salvador se había llevado a cabo durante muchos años por el personal del Ministerio de Hacienda, y la función de integridad en Jamaica, a partir de 2012, todavía se está llevando a cabo por la División de Protección de Ingresos, una unidad bajo el Ministerio de Hacienda;
- Los centros integrados de servicios y centros de cumplimiento tributario centralizado, no se utilizan (aunque hay excepciones, como Jamaica y El Salvador, respectivamente), y
- Las Oficinas de Resolución de problemas son en gran medida inexistentes.

4.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Los siguientes son los puntos de referencia principales de este capítulo, analizados a lo largo de este capítulo y resumidos aquí.

- La administración tributaria debe emplear una estructura organizativa funcional, tanto en la sede como en las oficinas operativas, o una estructura organizacional que es una matriz de divisiones funcionales y por tipo de contribuyente. Todas las funciones núcleo y de soporte deben ser incluidas.
- Donde hay una segmentación de los grandes contribuyentes, debe haber múltiples criterios para su inclusión en las OGCs. Los criterios de salida también deben ser definidos.
- Los contribuyentes no deberían ser autorizados a entrar o salir de las instalaciones de las OGC sin escolta y, preferiblemente, en absoluto. En su lugar, los contribuyentes deben reunirse en las áreas de entrevista;

- Una estricta división de funciones entre la sede, las oficinas regionales, de distrito y las oficinas de campo se deben poner en practicar. La sede debe tener funciones normativas y de planificación. Las oficinas regionales deben tener funciones de asesoramiento, orientación y de control. Las oficinas del distrito y campo deben tener funciones de ejecución / operación.
- Las prácticas de gestión exitosas requieren que los directores administren, que haya una delegación formal de autoridad hasta nivel más bajo posible, y que el personal se encuentre en un número limitado de ubicaciones centralizadas.
- La credibilidad institucional y profesional se logra con una alta estabilidad de la gestión de alto nivel y con la contratación de personal de alto nivel educacional técnico.
- Las siguientes relaciones son indicativas de una práctica líder internacional:
 - Proporción de los recursos humanos y financieros asignados a las funciones núcleo u operaciones sobre el terreno en relación con los previstos para las funciones de apoyo en la oficina principal: 70 por ciento;
 - Posiciones técnicas/administrativos y de apoyo: 3:1.
 - Relación de contribuyentes activos y de administradores tributarios: 850:1.

REFERENCIAS:

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Oficina Regional de Asistencia Técnica FMI, Panamá y la República Dominicana (CAPTAC-DR), y el Banco Interamericano de Desarrollo (2012), "Estado de La Administración Tributaria en América Latina: 2006 – 2010".

Gallagher, Mark (2004), "Assessing Tax Systems Using a Benchmarking Methodology", USAID.

Gallagher, Mark y Jacobs, Arturo (2009), "Lowering Taxpayer Compliance Costs", Developing Alternatives – Grounds for Growth – Enhancing the Competitiveness Impacts of Business Environment Reform, volumen 13, edición 1.

Hussey, Ward y Donald Lubick (1996), *Basic World Tax Code and Commentary*, Programa Internacional de Impuestos de la Universidad de Harvard.

Kidd, Maureen (2008), "Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration", IMF, Fiscal Affairs Division.

KPMG Peat Marwick (1995), "Government of Jamaica/World Bank – Tax Administration Reform Project – V.1: SOMC Broad Strategic Plan and Technical Report for Master Plan".

Mann, Arthur (2004), "Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries – a Practical Guide", USAID.

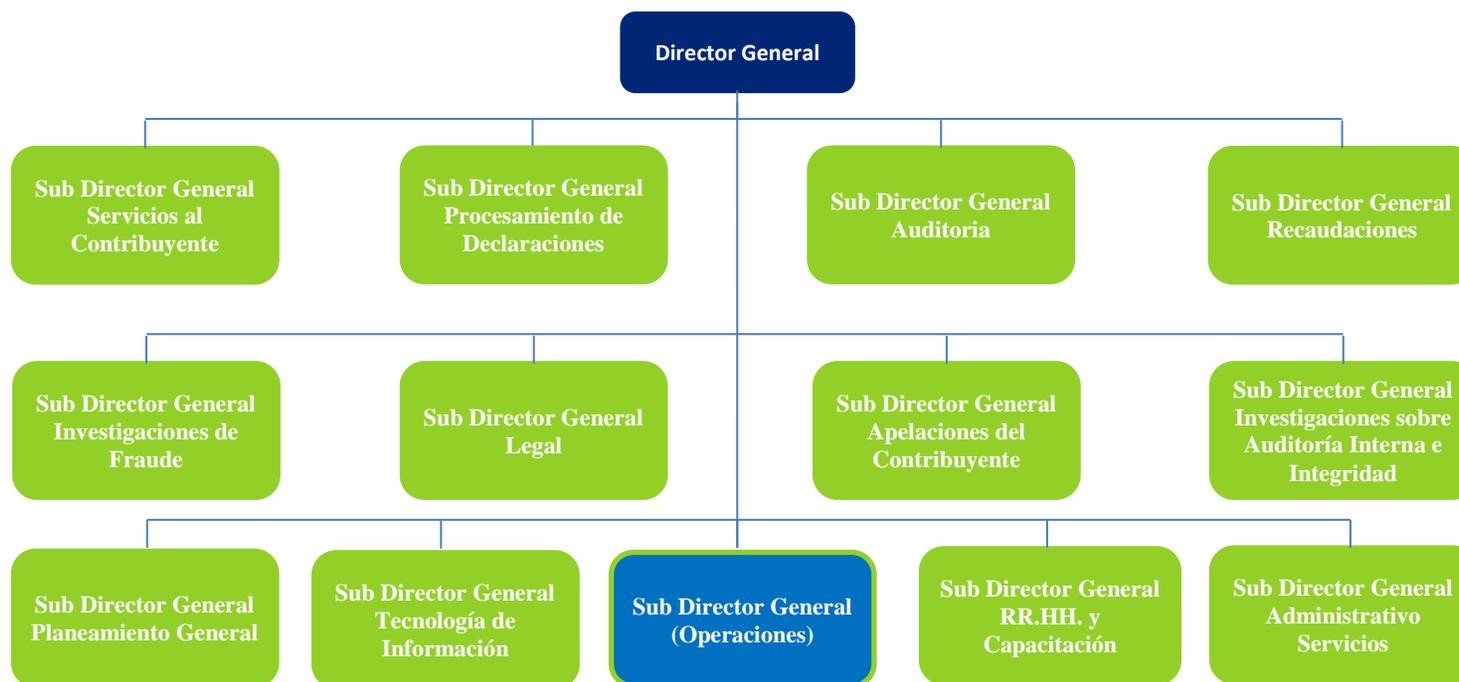
Murdoch, Terence, Ronald McMorran, Anton Kamenov and Johan Van der Walt (2012), "Tax Administration Reform: A Primer", USAID, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNAEA058.pdf.

OCDE (2004), "Guidance Note. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance", Forum on Tax Administration, Compliance Sub-group, Centre for Tax Policy and Administration.

OCDE (2011), "Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2010)", Forum on Tax Administration, Compliance Subgroup.

Apéndice 4.A. Administraciones Tributarias Medianas o Pequeñas²⁸

Figura 4-A.1. Oficina Sede de una administración tributaria mediana o pequeña



²⁸ Fuente: autor.

Figura 4-A.2. Estructura de operaciones de una administración tributaria mediana o pequeña

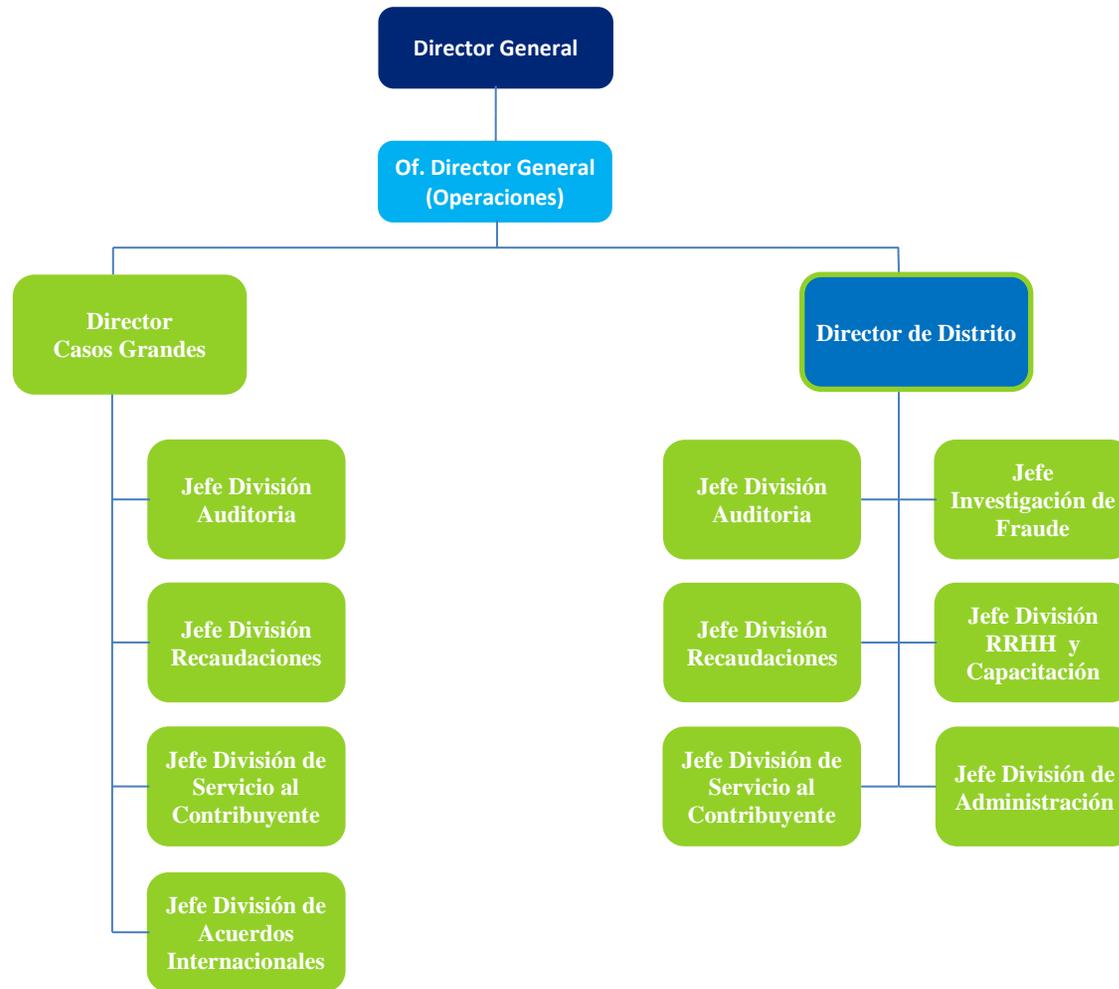
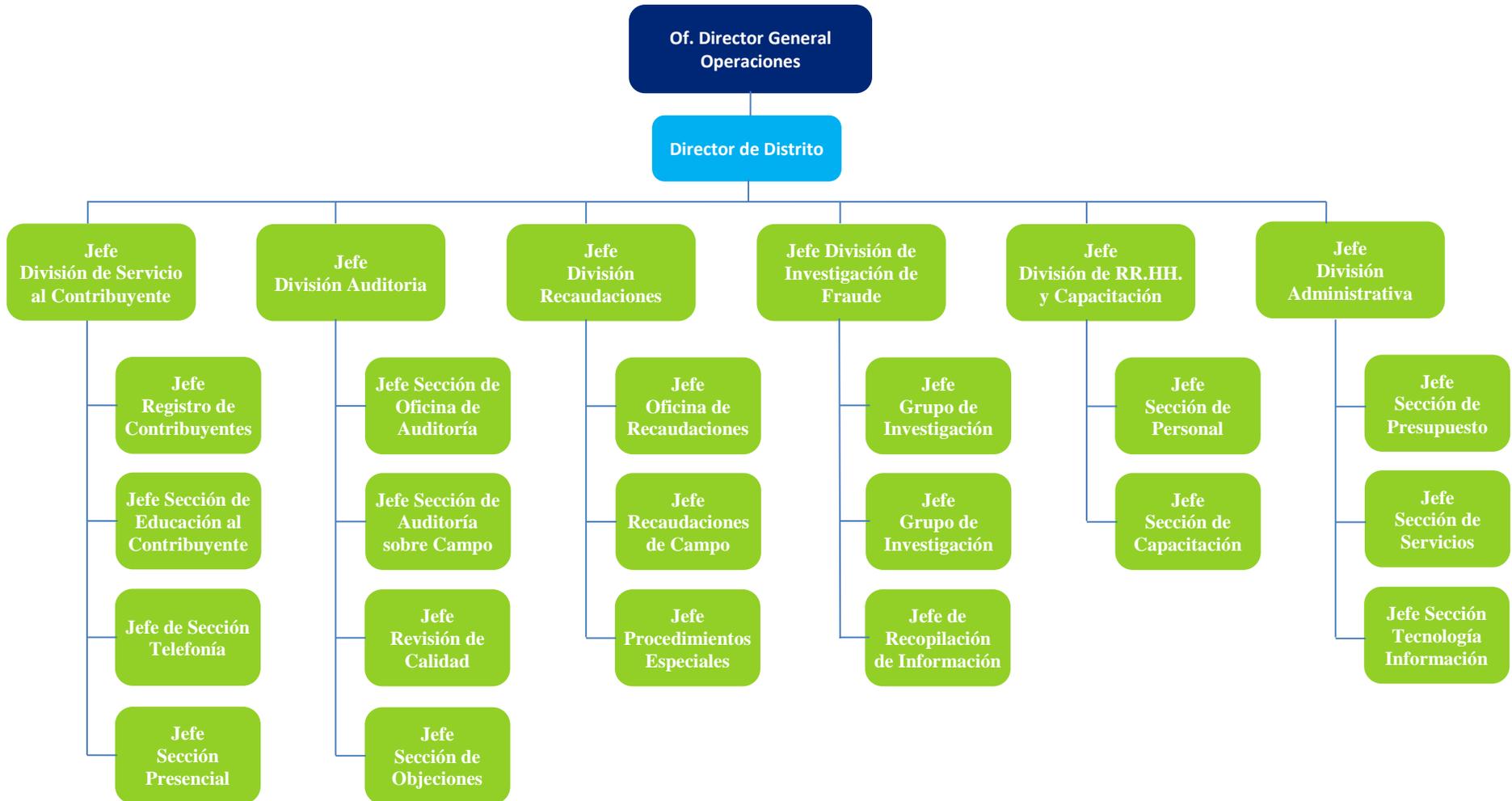
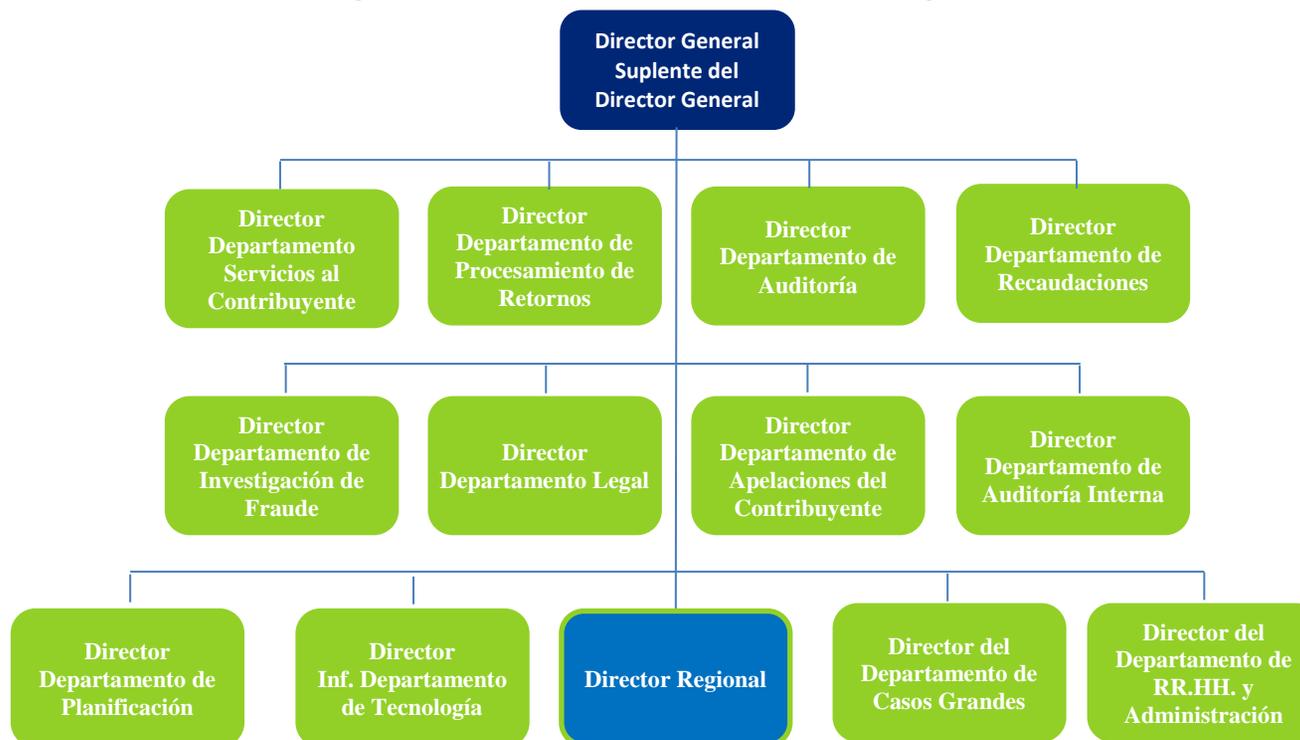


Figura 4-A.3. La oficina regional de una media o pequeña administración tributaria



Apéndice 4.B. Administraciones Tributarias de Gran Tamaño²⁹

Figura 4-B.4. Sede de una administración tributaria grande



Nota: Las unidades de política tributaria no se incluyen en los cuadros de organización, a pesar de que las administraciones tributarias en muchos países las tienen. El personal de la unidad de política tributaria está compuesta por economistas de finanzas públicas, abogados tributarios, estadísticos, modeladores y especialistas informáticos, que llevan a cabo una amplia gama de estudios sobre cuestiones de política dirigidas a cambiar la estructura de las leyes tributarias, para lograr la equidad, eficiencia y simplicidad, y proponen una nueva legislación tributaria, o enmiendas a la legislación tributaria vigente a través del Ministerio de Hacienda. Por lo tanto, las unidades de la política tributaria no debe ser parte de la administración tributaria, sino que deben ser ubicadas en el Ministro de Finanzas de nivel, bajo un Secretario Permanente o el Secretario Permanente Adjunto. Sin embargo, funcionarios de la administración de impuestos, quienes aplican las teorías en las operaciones de "implementación y ajuste", son los que sufren los efectos de la política tributaria a nivel de aplicación.

²⁹ Fuente: autor.

Figura 4-B.5. Oficina regional de una administración tributaria de grandes contribuyentes

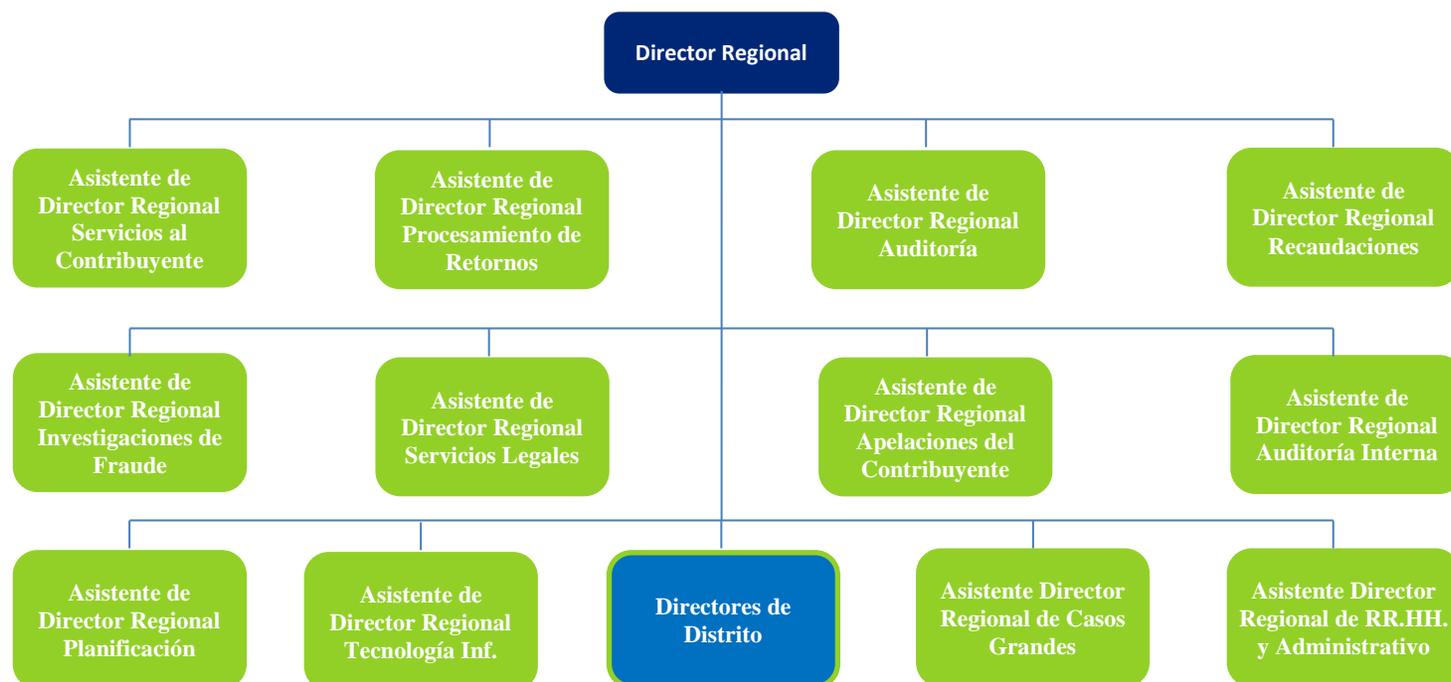
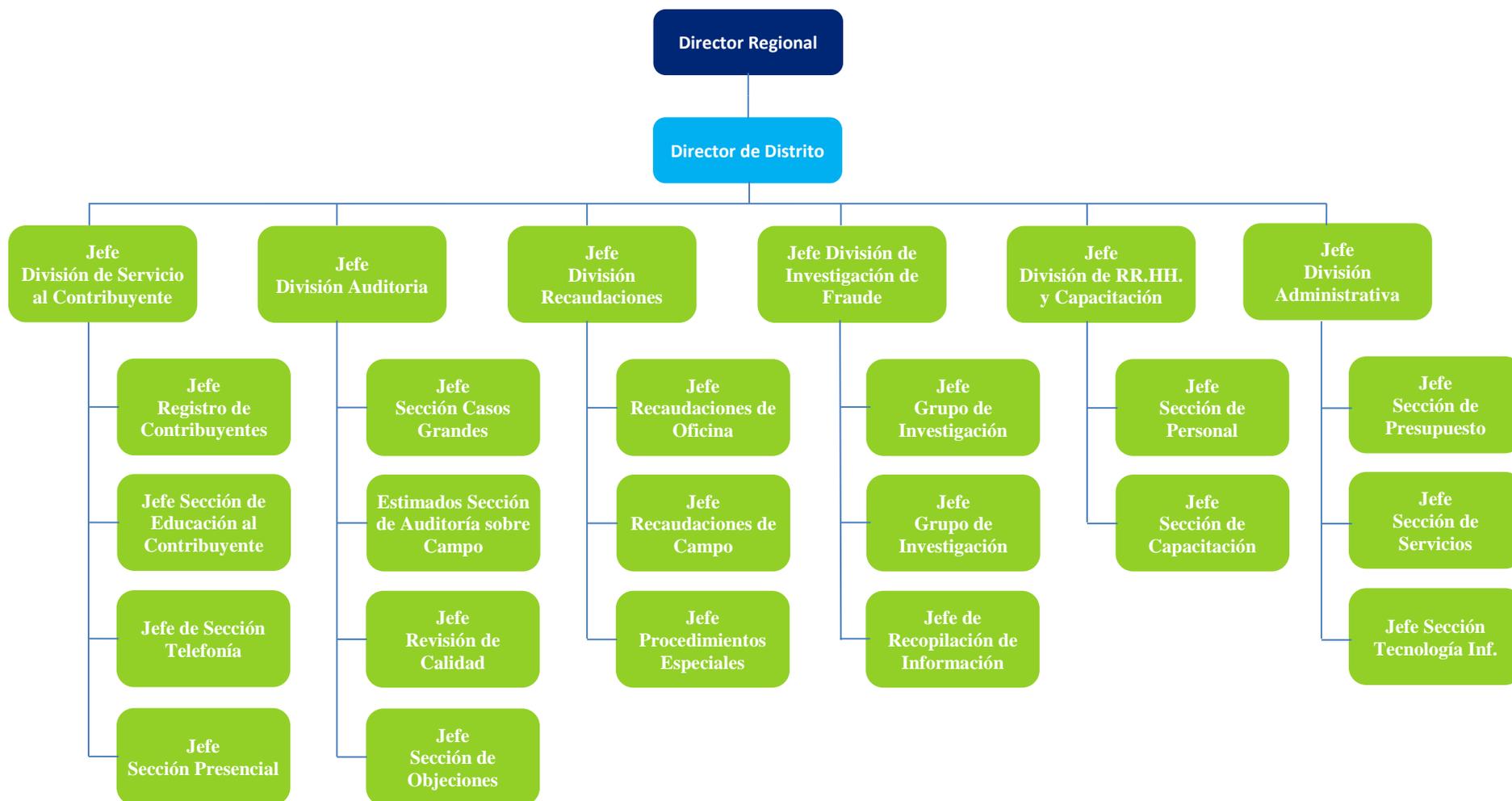
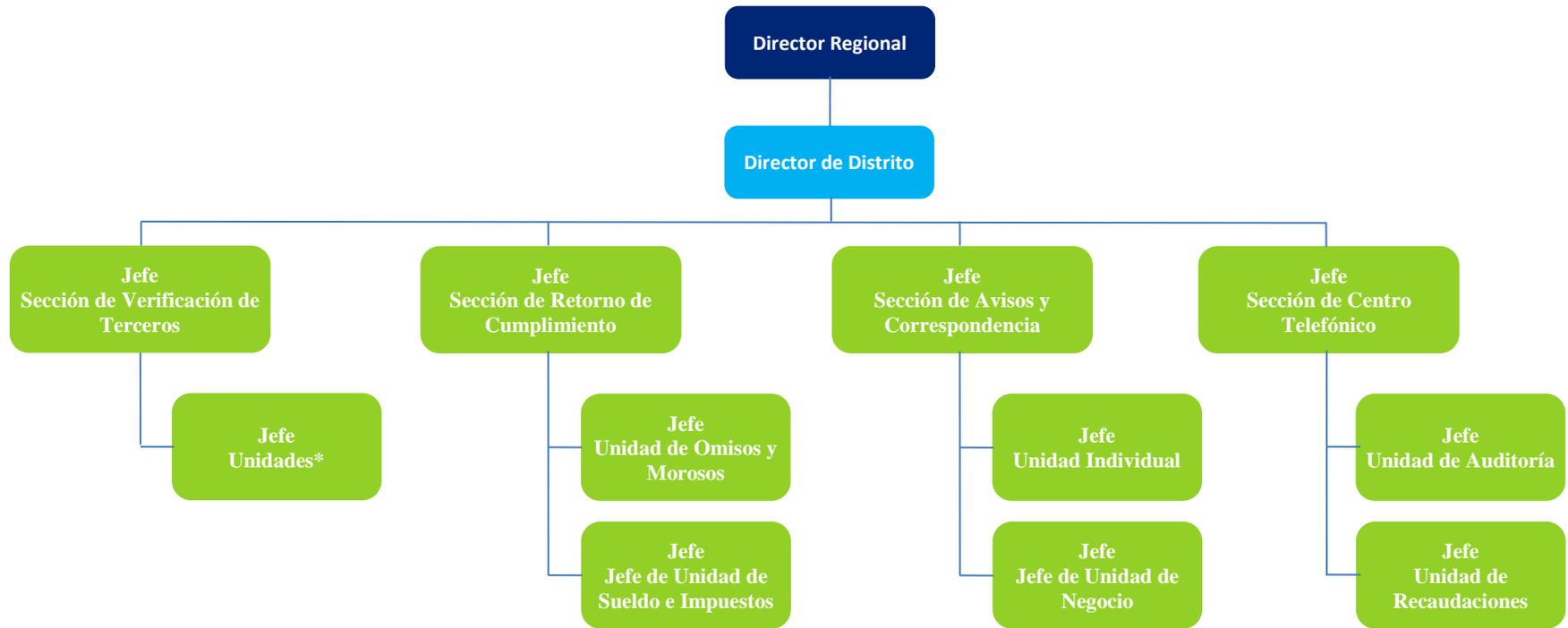


Figura 4-B.6. Oficina regional de una administración tributaria de grandes contribuyentes



Apéndice 4.C. División de Cumplimiento Tributario

Figura 4-C.7. División de cumplimiento tributario típica y centralizada³⁰



Nota: Cada unidad es responsable por diferente tipo de información de terceros.

³⁰ Como fue propuesto por BearingPoint, Inc. al Departamento del Tesoro de Puerto Rico.